

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
EDUARDO CEZANOSKI

ANÁLISE DA AUDITORIA INTERNA E CONTROLES INTERNOS NA EMPRESA X

CURITIBA  
2014

EDUARDO CEZANOSKI

## ANÁLISE DA AUDITORIA INTERNA E CONTROLES INTERNOS NA EMPRESA X

Monografia apresentada ao Programa do Curso de MBA em Auditoria Integral, do Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais e Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de especialista em Auditoria Integral. Professor Orientador: MSc. Celso da Rosa Filho

CURITIBA

2014

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – CUBO COSO REPORT .....	22
FIGURA 2 – CUBO COSO ERM .....	25
FIGURA 3 – ORGANOGRAMA.....	31
FIGURA 4 – TELA DE BLOQUEIO DE PEDIDOS .....	49
FIGURA 5 – MENSAGEM DE ERRO POR INSERÇÃO DE CNPJ EM FORMATO INCORRETO.....	50
FIGURA 6 – MENSAGEM DE ERRO POR INSERÇÃO DE DATA INCORRETA.....	50
FIGURA 7 – MENSAGEM DE ERRO POR INSERÇÃO ILÓGICA DE DATA .....	51
FIGURA 8 – MENSAGEM DE ERRO POR TENTATIVA DE GRAVAR REGISTRO SEM TODAS AS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS .....	51
FIGURA 9 – RESTRIÇÃO DE ACESSOS A USUÁRIOS.....	52
FIGURA 10 – PROCESSO DE AUDITORIA E RELAÇÃO COM PROCESSOS DE NEGÓCIOS.....	58

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – PRINCÍPIOS DO AMBIENTE DE CONTROLE.....	26
QUADRO 2 – PRINCÍPIOS DA AVALIAÇÃO DE RISCOS .....	26
QUADRO 3 – PRINCÍPIOS DAS ATIVIDADES DE CONTROLE.....	27
QUADRO 4 – PRINCÍPIOS DAS INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÕES .....	27
QUADRO 5 – PRINCÍPIOS DAS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO .....	28
QUADRO 6 – INSTRUÇÕES NORMATIVAS.....	33
QUADRO 7 – ATIVIDADES DE CONTROLE.....	47 / 48
QUADRO 8 – ATIVIDADES DE MONITORAMENTO .....	60

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AAA -	American Accounting Association
ABIMAQ -	Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos
AICPA -	American Institute of Certified Public Accountants
BNDES -	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CFC -	Conselho Federal de Contabilidade
CLT -	Consolidação das Leis do Trabalho
CNPJ -	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COSO -	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPF -	Cadastro de Pessoas Físicas
CVM -	Comissão de Valores Mobiliários
DR -	Demonstração de Resultado
ERM -	Enterprise Risk Management
ERP -	Enterprise Resource Management
FEI -	Financial Executives International
IIA -	The Institute of Internal Auditors
IMA -	The Association of Accountants and Financial Professionals in Business
IRPJ -	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
NBC TG -	Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica Geral
P&D -	Pesquisa e Desenvolvimento
SEC -	Securities and Exchange Commission
TI -	Tecnologia da Informação

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>4</b>
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	7
1.2 OBJETIVOS .....	7
1.2.1 Objetivo geral .....	7
1.2.2 Objetivos específicos.....	7
1.3 JUSTIFICATIVAS.....	7
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>8</b>
2.1 CONTROLES INTERNOS.....	8
2.2 AUDITORIA EXTERNA.....	14
2.3 TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	16
2.4 AUDITORIA INTERNA .....	17
2.5 AUDITORIA ADMINISTRATIVA, TÉCNICA E OPERACIONAL .....	19
2.6 ÉTICA.....	20
2.7 COSO.....	20
2.8 ESTRUTURA DO COSO <i>REPORT</i> .....	25
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>28</b>
<b>4 PESQUISA.....</b>	<b>29</b>
4.1 A EMPRESA .....	29
4.2 CONTEXTO E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	30
4.3 ANÁLISE DA EMPRESA SOB A PERSPECTIVA DO COSO .....	32
4.3.1 Ambiente interno .....	32
4.3.2 Avaliação de Risco .....	40
4.3.3 Atividades de Controle .....	46
4.3.4 Informações e Comunicação.....	54
4.3.5 Monitoramento .....	57
4.4 RESULTADO .....	61
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>64</b>
<b>6 REFÊRENCIAS.....</b>	<b>66</b>
<b>7 ANEXOS .....</b>	<b>68</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os controles internos são conceituados por Almeida (2003, p. 63) como sendo “ [...] o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. Para Attie (1992, p.199), os controles internos compreendem “ [...] todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.”

Para a adesão às políticas, os procedimentos devem ser uniformes e obrigatórios, possibilitando assim que todos da organização trabalhem direcionados às vontades organizacionais. É imprescindível que os sistema de controles internos certifique-se de que a obrigatoriedade está sendo cumprida. (COLEÇÃO DE SEMINÁRIOS CRC-SP / IBRACON (CRC-SP / IBRACON), 2000).

Os controles internos tem a sua origem no crescimento natural das empresas, o que naturalmente gera um maior número de atividades assim como o seu aumento de complexidade. Sendo assim, a supervisão por parte do administrador torna-se prejudicada. A resposta para a limitação física destes gestores é o estabelecimento de controles internos na organização (ATTIE, 1992). Um bom sistema de controle interno oferece segurança razoável contra erros, no sentido de evita-los, minimizá-los ou identifica-los no decorrer das atividades para que assim possam ser corrigidos. Esses erros podem ocorrer por omissão, intenção ou imperícia no decorrer das atividades.

Diversos são os pontos necessários ao estabelecimento de um sistema de controles internos, como o fato de que a responsabilidade deve ser atribuída a cada pessoa da organização e em cada processo (preferencialmente contida em um manual), as rotinas e procedimentos devem ser formalizados em manuais, a empresa deve restringir o acesso aos seus ativos, deve haver uma segregação de funções entre aqueles que tem acesso aos ativos e aqueles que realizam os registros contábeis, devem haver conciliações entre dados da contabilidade e os ativos assim como também os procedimentos devem possuir amarrações que inviabilizem ou dificultem a possibilidade de erros ou crimes (ALMEIDA, 2003).

Com o crescimento da necessidade de investimentos de terceiros para assegurar a capacidade competitiva das empresas, surgiu a necessidade de que profissionais de reconhecida capacidade técnica e independentes da empresa realizassem um processo de revisão das demonstrações contábeis emitindo um parecer ao investidor que o havia contratado. Tal parecer continha a opinião do auditor sobre a veracidade dos dados apresentados pelas empresas analisadas, o que permitiria que o investidor tomasse decisões de investimento com base em dados corretos (ALMEIDA, 2003). No Brasil, a auditoria externa foi consolidada com a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.385) que obrigou as empresas de capital aberto a realização de tal procedimento.

O parecer consiste na opinião do auditor. Para Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 133), “[...] a documentação dos resultados da auditoria das demonstrações financeiras, para atender às exigências da CVM, é feita pela emissão e publicação do parecer de auditoria.”

Com o passar do tempo, diversas técnicas de auditoria foram se consolidando como é o caso da consideração de que a auditoria não deve verificar todos os registros para emitir o seu parecer (procedimento este que não teria boa relação de custo benefício). Sendo assim, o foco da auditoria deve se dar em busca de erros e valores significativos aos investidores, lembrando ainda que as empresas possuem sistemas de controles internos, que são utilizados como parâmetro na determinação do volume de testes. Quanto melhor o sistema de controles internos, menor o risco de erros (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

Com o crescimento das empresas e maior dificuldade de manter a supervisão, houve maior ênfase nas normas e procedimentos, criando-se assim também, a necessidade de um acompanhamento de seu cumprimento pelos funcionários. O auditor externo passou a emitir relatório-comentários que continham melhorias identificadas durante o processo da auditoria. Com a constatação de que o auditor externo não tinha tempo e foco para verificar controles internos ou melhorias, percebeu-se a necessidade de uma nova forma de auditor. O auditor interno foi criado para realizar auditorias mais frequentes, de maior grau de profundidade, não visando apenas os dados contábeis, sendo funcionário da empresa que audita. (ALMEIDA, 2003). Attie (1992, p. 197) conceitua a auditoria interna como sendo “[...] um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado [...]”

Outra vertente da auditoria a ser considerada é a administrativa, técnica e operacional, conceituada por Gil (2000, p. 13) como a “[...] função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos/ambientes das entidades”.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu em 1992 a obra *Internal Control – Integrated Framework*, conhecida como *COSO Report* (MACHADO, 2011), sendo esta referência para a análise dos controles internos. Tal obra determina que o controle interno pode ser representado em um cubo onde suas três dimensões representam os objetivos organizacionais, os níveis organizacionais e cinco componentes do controle interno onde todos estes se inter-relacionam.

Em 2004, foi lançada a obra *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, conhecido como COSO ERM, obra essa que ampliou o *COSO Report* acrescentando mais conteúdo (MACHADO, 2011). O COSO ERM possui total semelhança com a metodologia apresentada no *COSO Report*, pois é também representado por um cubo com as mesmas dimensões inter-relacionadas.

O *COSO Report* é composto por três tipos objetivos (operacional, divulgação e conformidade), cinco componentes (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informações e comunicação e atividades de monitoramento) e níveis organizacionais. Os cinco componentes são compostos por 17 princípios.

É eficaz o sistema de controles internos que reduz, a níveis aceitáveis, o risco de se atingir os objetivos. Para determinar se um sistema de controles internos é eficaz, basta verificar se os cinco componentes (e seus 17 princípios) estão presentes e funcionando de forma integrada (COSO, 2013).



## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Qual a situação em que se encontra a auditoria interna e os controles internos na empresa X, assim como as possíveis melhorias que podem ser implementadas?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar a situação da auditoria interna e controles internos existentes no segundo semestre de 2013 na empresa X.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Verificar se os controles internos estão de acordo com o proposto na teoria.

Analisar eficácia dos controles internos na empresa.

Propor melhorias a serem implementadas para melhorar o sistema de controles internos.

## 1.3 JUSTIFICATIVAS

A principal justificativa do trabalho é a possibilidade do autor em se aprofundar em um tema de seu interesse, podendo visualizar a realidade à luz da teoria e ainda trazendo benefícios à empresa X com os resultados. Sendo assim, como uma das justificativas da obra verifica-se a importância da determinação de um diagnóstico dos controles internos na empresa, assim como possíveis melhorias.

A grande importância do tema é verificável a partir do entendimento dos controles internos, que podem ser definidos como processos desenvolvidos pela empresa buscando segurança aceitável com relação ao atingimento dos seus objetivos. Sendo assim, uma empresa com um sistema de controles internos eficaz, mitiga as chances de eventos impedirem o cumprimento de algum objetivo (risco) (COSO, 2013).

A auditoria interna, muito presente em diversos dos processos de negócios implementados na empresa e ganhando cada vez mais espaço e importância, tem influência direta no sistema de controles internos, desempenhando atividades de monitoramento. Levando em consideração a conceituação da auditoria como um trabalho organizado de revisão e apreciação de controles internos, feitos por departamento especializado (ATTIE, 1992), verifica-se a necessidade do correto funcionamento da auditoria para que o sistema de controles internos também funcione adequadamente.

A realização do trabalho justifica-se também pela disponibilidade de pleno acesso aos dados corporativos necessários à análise e conclusão do trabalho, o que permitirá a conclusão sem riscos da ausência de informações durante e até o prazo estipulado para término.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONTROLES INTERNOS**

O controle interno, segundo Almeida (2003, p. 63)

[...] representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Este entendimento também é contemplado pelo CRC-SP / IBRACON (2000, p. 16), acrescentando ainda que estes procedimentos, métodos ou rotinas podem ser de natureza contábil ou administrativa. Outra adição feita pelo autor descreve mais um objetivo, sendo este o da aderência dos funcionários quanto às políticas traçadas pela alta administração. A definição dada por Attie (1992, p.199) determina

que os controles internos compreendem “[...] todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.”

Deve haver um direcionamento organizacional voltado a fazer com que todos estejam alinhados aos objetivos definidos. As políticas administrativas e operacionais são os instrumentos responsáveis por tal direcionamento, devendo ser conhecidas por todos na empresa.

Existem três modos de obtenção da aderência, sendo a primeira a supervisão (acompanhamento por parte de um dirigente sobre seu quadro de pessoal), o segundo modo é através de revisão e comprovação e o terceiro é a auditoria interna. (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

Os sistemas de controles a serem considerados são sempre aqueles que realmente estão sendo executados, e não aqueles formais que nunca foram colocados em prática (CRC-SP / IBRACON, 2000).

Todos os processos e rotinas devem ser entendidos não apenas como aqueles que são oficiais e formulados pela empresa, mas também aqueles informais, que atuam em conjunto para formar o sistema de controles internos.

Para a adesão às políticas, os procedimentos devem ser uniformes e obrigatórios, possibilitando assim que todos da organização trabalhem direcionados às vontades organizacionais. É imprescindível que o sistema de controles internos certifique-se de que a obrigatoriedade está sendo cumprida.

Considerando-se a contabilidade para o público interno, quando a sua importância é tida para fins gerenciais, é imprescindível que os controles garantam a integridade e a adequação de seus registros, pois estes, devido aos seus dados patrimoniais, são também considerados como um controle interno (CRC-SP / IBRACON, 2000).

A origem dos controles internos encontra-se na dificuldade encontrada pelos administradores das empresas nas ocasiões onde não há mais a possibilidade de gerenciar e supervisionar pessoalmente as operações efetuadas pelos seus subordinados seja pela complexidade ou pelo grande fluxo de atividades. Essa situação é gerada pelo crescimento natural das organizações, onde na busca por maiores níveis de produção, diversificação dos produtos ou serviços e contratação de mais funcionários, há conseqüentemente o crescimento dos níveis de complexidade assim como de operações a serem supervisionadas. Tendo em mente

a limitação física dos gestores, torna-se necessário o estabelecimento de controles internos na organização (ATTIE, 1992).

Um bom sistema de controle interno oferece segurança razoável contra erros, no sentido de evita-los, minimizá-los ou identifica-los no decorrer das atividades para que assim possam ser corrigidos. Esses erros podem ocorrer por omissão, intenção ou imperícia no decorrer das atividades, podendo ser divididos em evidentes, não evidentes, propositais e não propositais.

Santi (1988, p. 67) conceitua uma distinção entre erros e irregularidades baseada na intenção da pessoa que os comete. Erros são gerados involuntariamente enquanto que as irregularidades são voluntárias.

Os controles internos são compostos por dois tipos diferentes de controles, sendo um destes o controle contábil, que compreende “ [...] plano de organização e todos os métodos e procedimentos que tratam e se relacionam diretamente com a proteção dos bens e a fidelidade dos registros contábeis.” (CRC-SP / IBRACON; 2000, p. 46). O outro consiste no controle administrativo que compreende “[...] o plano de organização e todos os métodos e procedimentos ligados principalmente à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas, que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis.” (CRC-SP / IBRACON; 2000, p. 46).

Segundo Almeida (2003, p. 64):

[...] a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias.

Todo sistema de controle interno possui um custo para ser colocado em prática. Aqueles mais rígidos e seguros normalmente geram maiores gastos em sua manutenção assim como maior burocracia, portando devem ser alocados em processos que envolvam altos valores. Para processos de menor importância, ou que envolvam menores valores, deve-se utilizar processos mais fracos, estabelecendo dessa forma uma situação positiva para a empresa no custo-benefício de seus controles (CRC-SP / IBRACON, 2000). Corroborando com este conceito, em seu estudo, Miyoshi (2011) conclui que ocorre elevação nos custos de conformidade na medida que em que são introduzidas ou alteradas as atividades de controle e resposta ao risco, sendo necessário que esta elevação seja compensada

pela redução da empresa aos riscos de perdas financeiras, o que resulta em economia para a organização.

Almeida (2003) elenca uma série de pontos tidos básicos ao estabelecimento de um sistema de controles internos. O primeiro seria a responsabilidade que deve ser atribuída a cada pessoa da organização e em cada processo, estando de preferência contemplados de forma escrita em um manual. O segundo ponto diz respeito à formalização das rotinas internas e procedimentos em um manual. O terceiro ponto determina uma restrição que deve ser feita pela empresa ao dar acesso aos seus ativos, que pode ser de forma direta (acesso físico) ou indireta (através de documento que aprove a movimentação do bem), o que dá origem ao quarto ponto que defende uma segregação das funções de acesso a ativos com registros contábeis pela possibilidade de alteração dos registros e acobertamento do furto.

Em um quinto ponto defende-se as conciliações entre ativos e registros como forma de manter os dados contábeis em consonância com o real existente, onde se tem como grande exemplo o inventário. No sexto ponto determina-se a necessidade de amarração do sistema de controles internos para que o próprio sistema inviabilize e dificulte ao máximo a possibilidade de erros ou crimes, ou seja, os próprios procedimentos são feitos de forma que para seguirem o fluxo necessitam estar em uma condição preestabelecida (planejada anteriormente e correta). (ALMEIDA, 2003).

Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 96) definem os pontos necessários a um bom sistema de salvaguarda de ativos como sendo a segregação de funções, um sistema hierárquico de autorização e aprovação, definição de responsabilidade para cada pessoa com relação ao seu cargo, rotação de executivos (desestimulando atos fraudulentos pelo conhecimento de que, em algum tempo, seu trabalho será efetuado por outro), fiança e seguro (reduzindo riscos), contas de controle (permitem a confrontação com demais controles, lançados em outros setores), aderência à legislação, divisão do trabalho, contagens físicas e outorgas progressivas (delegação de competência e sua responsabilidade).

Para o atingimento dos objetivos organizacionais, “[...] faz-se necessário à empresa um sistema que possibilite conhecer os atos e acontecimentos ocorridos em cada setor de trabalho.” (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001, p. 97). Para tal, são elencados alguns pontos que servem como

suporte para tal sistema, sendo estes a documentação fidedigna (para dar alicerce aos registros das transações), conciliação (confrontação dos controles), análise (verificação da origem, exatidão e legalidade dos dados registrados), plano de contas (propicia a padronização dos registros contábeis), atualidade da informação e tempo hábil para o registro, e equipamento (meios mecânicos ou eletrônicos para executar os registros).

“São as diretrizes operacionais definidas para cada setor e cada executivo que propiciam a execução das tarefas com eficácia e eficiência.” (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001, p. 97). Essas diretrizes permitem avaliar os executantes das atividades detectando se houveram falhas e instigando à críticas construtivas na busca pela melhora. Para tal, é necessário um bom processo de recrutamento e seleção (seleção de melhores funcionários), treinamentos, plano de carreira, relatórios de desempenho (do empregado), boletins de mão-de-obra (instrumento para mensuração do tempo e valor despendido em cada atividade, podendo corrigir e melhorar as metas), manuais internos (demonstram os procedimentos a serem utilizados), e instruções formais (evitando interpretações duvidosas) (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

Para a fidedignidade dos dados e que estes possam contribuir para o processo estratégico, é necessário um sistema de controle interno que possua como características a orientação a longo prazo (para que sejam facilitadas as decisões estratégicas e seu controle no futuro), que contenha informações financeiras e não financeiras, que contemplem o ambiente competitivo e que reduzam a burocracia e estimulem a flexibilidade (CRC-SP / IBRACON, 2000).

Devido ao conluio de funcionários, à falta de instrução adequada das normas internas e da negligência de alguns na execução das suas tarefas, é notável que o sistema de controles internos possui limites, e que portanto não pode ser considerado perfeito em nenhuma ocasião (ALMEIDA, 2003). Complementa-se que a eficácia está sujeita a “ [...] mal-entendidos sobre instruções, erros de julgamento, descuido, distração, fadiga, falta de responsabilidade e outros [...]” (CRC-SP / IBRACON; 2000, p. 63). Por estes fatos é que os controles devem ser constantemente supervisionados pela direção da empresa a fim de serem corrigidos ou alterados.

É possível estabelecer uma classificação dos controles internos pelo enfoque da auditoria no qual delimitam-se três classificações principais: ambiente de controle, controles diretos e controles gerais.

O ambiente de controle é composto pelo enfoque que a direção da empresa dá aos controles, ou em outras palavras, a intensidade com que a empresa aplica os controles e seus interesses nos resultados. Compõe também o ambiente de controle a organização (se formal ou informal) e estrutura (como as tarefas e responsabilidade são distribuídas).

Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 29) incluem a auditoria como instrumento indispensável ao controle.

Os controles diretos são aqueles desenhados para evitar erros e irregularidades possuindo quatro subcategorias. Os gerenciais são aqueles exercidos por pessoas que não participam das operações e pertencentes ao alto nível hierárquico. Os independentes são aqueles executados por pessoas ou departamentos alheios aos processos e procedimentos executados. Os de processamento são exercidos por pessoas participantes dos processos, ou seja, as próprias executoras das atividades. A última subcategoria é a de salvaguarda dos ativos que diz respeito às medidas de segurança para resguardar e controlar a existência física de bens, o acesso irrestrito a eles e fixar limites de autoridade no decorrer das atividades.

Os controles gerais são aqueles que dizem respeito a maneira como as funções estão segregadas e organizadas nos seus respectivos departamentos. Está relacionado diretamente com os limites de autoridade e responsabilidade, sendo que seus executores, independentes dos processos, façam a apreciação a sua apreciação. Pode ser visto como um controle por oposição de interesses (CRC-SP / IBRACON, 2000).

Os softwares de processamento eletrônico de dados também devem possuir controles integrados visando evitar erros e irregularidades. Há uma distinção conceitual entre as funções de processamento e as de controle, porém existem casos como a comparação e validação que possuem características das duas funções.

Dada a importância das funções de processamento (como por exemplo as de cálculo), normalmente em um sistema manual verifica-se um controle para cada atividade de processamento. Em um sistema computadorizado não há essa

necessidade de relação direta entre as funções, contudo é necessário a existência de controles que criem proteção a alterações e de gerenciamento dos níveis de acessos e senhas.

Em um ambiente computadorizado é possível fazer a distinção dos controles dentro de dois grupos. Os controles diretos são aqueles criados para detectar erros e evitar irregularidades sendo também as próprias funções de processamento, já os controles gerais são as segregações de funções incompatíveis (inclusive os controles do departamento de sistemas) que contribuem para a eficácia dos controles diretos (CRC-SP / IBRACON, 2000).

## 2.2 AUDITORIA EXTERNA

Com o desenvolvimento do capitalismo, houve o crescimento dos mercados e consequentemente da concorrência. Nessa situação, seria necessário um grande investimento em diversos ativos para garantir a competitividade das organizações, sendo este impossível de ser obtido pela retenção dos lucros operacionais. Desta forma, as empresas tiveram de buscar capital junto à terceiros como bancos e abrindo o capital social para novos acionistas.

Estes novos investidores necessitavam de demonstrações contábeis para determinar se fariam ou não o investimento, pois era através destes que seria possível verificar a viabilidade e os riscos envolvidos, ou seja, a situação econômico financeira da empresa. Sendo assim, é notável a importância atribuída pelos investidores às informações assim como o medo de que estas estivessem sendo manipuladas pela companhia, então, passaram a exigir que um profissional de reconhecida capacidade técnica e independente da empresa fizesse um exame das demonstrações e emitisse sua opinião sobre a veracidade dos dados apresentados (ALMEIDA, 2003).

No Brasil, a auditoria consolidou-se com a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404), que estabeleceu a obrigatoriedade da auditoria por auditores independentes de demonstrações financeiras em empresas de capital aberto, e a lei de criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (Lei nº 6.385), que



estabeleceu a fiscalização para as atividades dos auditores independentes (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 21) descrevem a auditoria contábil como sendo:

[...] a investigação exercida para emitir parecer e/ ou relatório sobre atos de gestão administrativa que envolvam transações comerciais, resultados econômicos e perspectivas de continuidade de empresas. Esta só pode ser exercida por Contador com habilitação legal junto ao CFC e/ ou à CVM, e com independência profissional.

Segundo Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 133), “ [...] a documentação dos resultados da auditoria das demonstrações financeiras, para atender às exigências da CVM, é feita pela emissão e publicação do parecer de auditoria.” É por meio deste documento que a opinião do auditor é expressa, sendo classificados em quatro tipos mais aceitos. O parecer sem ressalva é aquele em que as demonstrações financeiras demonstram com propriedade a posição patrimonial da empresa, assim como estão sendo feitos em conformidade com os princípios fundamentais da contabilidade e em bases uniformes. Parecer com ressalva ocorre quando os um ou mais dos itens anteriormente descritos não foram observados ou não houverem evidências para comprovar os mesmos. Parecer adverso é aquele emitidos quando há efeitos e condições que comprometem substancialmente as demonstrações. Parecer com negativa de opinião ocorre quando o auditor não possui comprovação suficiente para fundamentar sua opinião (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

A auditoria pode variar de acordo com a sua forma, que tem como as mais conhecidas a extensão, a profundidade e a tempestividade. Com relação à extensão, a auditoria pode ser geral (abrangendo todas as unidades operacionais), parcial (quando abrange unidades operacionais específicas) ou por amostragem (unidades operacionais escolhidas a partir da análise do controle interno).

Quanto à profundidade a auditoria pode ser integral (exame minucioso dos documentos, dos registros, do sistema de controle interno e das informações finais geradas pelo sistema) ou por revisão analítica (trilhas de auditorias mais curtas)

Quanto à tempestividade, a auditoria pode ser permanente (presente em todos os exercícios) ou eventual (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

## 2.3 TÉCNICAS DE AUDITORIA

Muitas dúvidas surgiram no início da prática da auditoria externa relacionadas à determinação da amplitude dos testes, sendo a maior o questionamento se seria necessário a verificação de todos os lançamentos para que o auditor emitisse o seu parecer. Sendo assim, haveria aumento de custos e tempo prejudicando a utilidade do parecer pelo atraso.

A resposta para tal pergunta é que os auditores externos devem se preocupar com erros que possam levar os leitores das demonstrações contábeis a terem uma interpretação errada sobre elas, o que implica que o foco deve ser erros de valores significativos. Outra parte da resposta seria que as empresas possuem sistemas de controles internos que são conjuntos de procedimentos que objetivam evitar ocorrência de erros.

Os controles internos são utilizados como parâmetro para a determinação da quantidade de testes à serem aplicados justamente por possuírem o objetivo de reduzir os erros. Sendo assim, quanto melhor os controles internos, menor o risco de erros e consequentemente, menor o volume de testes.

“A análise do controle interno objetiva orientar o auditor nas primeiras etapas de planejamento dos trabalhos de auditoria” (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001, p. 95), devendo haver ênfase na execução dos testes de aderência, buscando assim determinar com que rigor tais controles são seguidos dentro da organização. A dimensão e a profundidade que será executada na auditoria será determinada a partir do grau de confiança depositado pelo auditor nos controles e na aderência à estes (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001).

Para demonstrar essa relação, Almeida (2003) expõe um exemplo no qual é dada uma nota dez para volumes de testes. O auditor externo deve avaliar os controles internos dando uma nota de 0 (zero) à 8 (oito). O valor dez que representa o volume de testes deve ser subtraído pela nota de controles internos, demonstrando que o controle interno determina a quantidade de testes. Ainda é possível verificar que, no exemplo, a nota máxima de controles internos é 8 (oito), assegurando um mínimo de testes de 2 (dois). A razão é de que não é possível eliminar por completo os riscos com controles internos pois estes estão susceptíveis à conluio, incompetência e negligência (ALMEIDA, 2003).

Os erros não são intencionais e por sua natureza tendem a ser mais repetitivos ou previsíveis, portanto em uma auditoria, geralmente os dados históricos são mais efetivos na detecção de erros do que de irregularidades (SANTI, 1988).

Transações sem suporte são aquelas em que a pessoa sendo auditada não tem documentação ou outra forma de comprovar a regularidade (suporte, explicação ou autorização) da operação ou a forma que possui de comprovar é inadequada. Transações sem suporte não se confundem com transações sem comprovação documental, vez que os documentos podem ser falsificados ou alterados (SANTI, 1988).

## 2.4 AUDITORIA INTERNA

A partir do momento em que os administradores ou proprietários não conseguiram mais supervisionar todas as suas atividades pelo crescimento dos negócios, houve maior ênfase nas normas e procedimentos internos, criando-se assim também, a necessidade de um acompanhamento de seu cumprimento pelos funcionários. Também, o auditor externo, passou a emitir além de seu parecer convencional, um relatório-comentário contendo melhorias que poderiam ser implementadas, as quais chegavam a seu conhecimento durante a auditoria. Neste ponto, deve-se considerar que o tempo e foco do auditor independente não está direcionado para auditar controles internos nem levantar melhorias, sendo necessário um novo tipo de auditor.

O auditor interno então, foi criado para suprir a necessidade de auditorias mais frequentes, de maior grau de profundidade e não apenas visando dados contábeis, sendo este funcionário da empresa que não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho audita, assim como também não deve desenvolver atividades que futuramente ele possa auditar, assegurando assim a sua independência de seus superiores e de seus próprios interesses.

Segundo exemplo do autor, em uma estrutura organizacional, o departamento de auditoria interna deve ficar subordinado apenas à presidência, ficando desvinculado dos demais departamentos que serão auditados. Em algumas empresas, os auditores internos ficam subordinados diretamente à *holding*, sendo

que só a empresa investidora pode contratar ou demitir os auditores, prevalecendo a independência (ALMEIDA, 2003).

A auditoria interna é descrita por Attie (1992, p. 197) como “[...] um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado [...]”

Segundo Almeida (2003), a auditoria interna tem dois objetivos, sendo estes o de verificar se o sistema de controle interno está sendo seguido pelos funcionários e o de avaliar se estas regras internas são suficientes para garantir a segurança, criando novas ou alterando aquelas já existentes e em funcionamento se necessário.

Dentre as características de auditor interno temos que este é funcionário da organização, tendo menor grau de independência (justamente por este vínculo com a empresa), não é limitado à auditoria contábil, realizando também a operacional. Tem como objetivos principalmente a verificação do cumprimento das normas internas, verificação da necessidade de aprimoramento ou até mesmo a criação de novas normas internas assim como a realização propriamente dita da auditoria contábil e de demais áreas operacionais. Estes profissionais executam um maior volume de testes, visto que estes são exclusivos da empresa, tendo portanto mais tempo para executar os serviços que um auditor externo (ALMEIDA, 2003).

“[...] os relatórios são formas de documentação pelas quais o auditor expressa situações analíticas e sugestões com as ações para fortalecer os controles internos.” (MAGALHÃES; LUNKES; MÜLLER, 2001, p. 134). São utilizados em auditoria interna ou auditorias especiais.

A evolução tecnológica traz mudanças nos meios de se realizar as auditorias. Desta forma, Silva (2012) descreve que a dependência tecnológica das atividades e dos processos de negócios nas empresas alavancou o desenvolvimento de novas técnicas de auditoria para apurar possíveis falhas sistêmicas, que tivessem o potencial de afetar os controles internos das companhias.

Ainda, segundo estudos de Silva (2012), um processo de auditoria contínua de dados é totalmente dependente de um determinado nível tido como adequado referente à automação dos processos de negócios. Sem esta automação, não é possível implantar rotinas de auditoria contínua. Desta forma, as empresas de maior porte, com seus processos de negócios automatizados e dependentes de soluções de Tecnologia da Informação (TI), possuem condições mais concretas de instituir auditorias contínuas de dados.

## 2.5 AUDITORIA ADMINISTRATIVA, TÉCNICA E OPERACIONAL

A definição de auditoria operacional ou da qualidade é dada por Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 21) como:

[...] assessoramento à administração na previsão de erros e/ ou fraudes, planejamento e operacionalização dos sistemas organizacionais. É exercida conjuntamente por profissionais de diversas áreas, com a participação dos gestores da empresa, resguardando-se a compatibilidade das profissões com as funções.

Gil (2000, p. 13) conceitua a auditoria como sendo “[...] função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos/ambientes das entidades.”

A auditoria é baseada em seis pontos principais, sendo estes a independência na identificação dos pontos de controle a serem auditados, a independência na avaliação e emissão de parecer sobre os pontos de controle, assim como independência na forma de negociação e apresentação ou emissão de um parecer. Outro ponto é a duplicidade de revisão nos pontos de controle, partindo-se do pressuposto de que os mesmos já são revisados durante as operações. Os dois últimos pontos também referem-se à duplicidade referente a uma avaliação por parte do auditor da dinâmica organizacional (ciclo administrativo) e da emissão de opinião. Nestes últimos casos deve-se ressaltar a duplicidade considerando que quem desenvolveu o fluxo de processos já realizou uma auto auditoria avaliando e emitindo opinião sobre seu trabalho.

A auditoria administrativa, técnica e operacional é subdividida em auditoria operacional, que consiste na revisão e avaliação de pontos de controles do passado ao presente, enquanto que a auditoria de gestão tem foco em pontos de controles a serem revisados ou criados para utilização do presente ao futuro (GIL, 2000).

## 2.6 ÉTICA

A ética pode ser definida como uma ciência cujo objeto de estudo são as normas morais. A moral compreende as normas de comportamento assim como costumes, internalizados e aceitos em determinada comunidade. A linguagem portuguesa geralmente utiliza as palavras ética (grega) e moral (latina) como sinônimos, porém filosoficamente, é possível verificar a distinção entre ambas, o que leva à conceituação feita anteriormente (ALENCASTRO, 2010).

De acordo com Moreira (1999, p.28 apud. ALENCASTRO, 2010, p. 76) a ética empresarial pode ser definida como “comportamento da empresa entendida lucrativa quando age de conformidade com os princípios morais e as regras do bem proceder aceitas pela coletividade (regras éticas).”

Sendo as organizações constituídas por pessoas, estando assim sujeitas à interação humana, torna-se necessário o entendimento da existência de uma cultura organizacional (corporativa), que pode ser definida como “[...] conjunto de hábitos, crenças e realidades socialmente construídas e assimiladas pelos sus membros.” (ALENCASTRO, 2010, p.70). Neste ambiente, para uma boa conduta ética, é necessário o desenvolvimento de um código de conduta, que deverá estar escrito.

## 2.7 COSO

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) é uma iniciativa conjunta de cinco grandes associações profissionais com sede nos Estados Unidos:

- *American Accounting Association* (AAA);
- *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA);
- *Financial Executives International* (FEI);
- *The Association of Accountants and Financial Professionals in Business* (IMA);
- *The Institute of Internal Auditors* (IIA).

É dedicado ao desenvolvimento de estruturas conceituais e orientações relativas ao gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes.

O COSO foi organizado em 1985 para patrocinar o *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, uma iniciativa movida pelo setor privado que estudou os fatores que poderiam levar a fraudes nas demonstrações financeiras, desenvolveu recomendações para companhias abertas e seus auditores independentes, instituições de educação e órgãos reguladores como a *Securities and Exchange Commission* (SEC) (COSO, [201?]).

O controle interno é definido pelo COSO (2013, p. 6) da seguinte forma:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Essa definição é abrangente, levando em conta os conceitos fundamentais de controles internos, sendo estes o fato de ser conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias, ser um processo que consiste em atividades e tarefas contínuas, realizado por pessoas, capaz de proporcionar segurança razoável (não absoluta) e ser adaptável à estrutura da entidade (flexível na aplicação) (COSO, 2013).

Em 1992, o COSO, criou sua obra *Internal Control – Integrated Framework*, sendo está voltada à avaliação e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos das organizações (COSO, 2007). Este pronunciamento é também conhecido como *COSO Report* ou *COSO I* (MACHADO, 2011).

A sua estrutura é composta por:

- Estrutura organizacional (unidades operacionais e entidades legais, entre outras).
- Três categorias de objetivos:
  - Operacional;
  - Divulgação;
  - Conformidade.
- Cinco componentes:
  - Ambiente de controle;
  - Avaliação de riscos;
  - Atividades de controle;
  - Informação e comunicação;

- Atividades de monitoramento.

“Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade [...]” (COSO, 2013, p. 9). É possível demonstrar essa relação na forma de um cubo na qual os objetivos são representados pelas colunas, os componentes são representados pelas linhas e a estrutura organizacional é representada pela terceira dimensão.

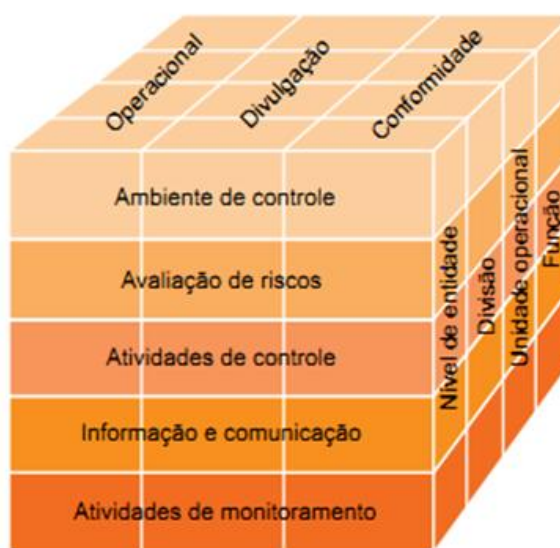


FIGURA 1 – CUBO COSO REPORT  
 FONTE: COSO, 2013, p. 9

Em 2001, o COSO solicitou à *Pricewaterhouse Coopers* o desenvolvimento de uma estratégia de fácil utilização voltada a avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. A época de desenvolvimento foi marcada por grandes escândalos e quebras de empresas de grande porte, gerando grandes perdas para muitas pessoas. Esse fato gerou maior demanda e necessidade de melhoras nos sistemas de governança corporativa e de gerenciamento de riscos.

Em decorrência dos escândalos, os Estados Unidos promulgou o Ato *Sarbanes-Oxley*, sendo esta uma lei que determina normas de melhoria como a ampliação da exigência de que as companhias abertas mantenham sistemas de controle interno, a atribuição de responsabilidade de certificação pela administração e a contratação de auditoria independente para atestar a eficácia destes sistemas.



Segundo estudos de Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr. (2007), realizado em período em que as auditorias externas não eram obrigadas a avaliar os controles internos nos Estados Unidos (implementado a partir da *Sarbanes-Oxley Section 404*), empresas que publicam deficiências de controles internos possuem operações mais complexas, mudanças organizacionais recentes, grandes riscos relacionados à contabilidade, maiores pedidos de demissão por parte dos auditores, assim como uma menor quantidade de recursos destinados aos controles internos. Dois potenciais motivos para a não divulgação das deficiências dos controles internos identificados pelo estudo são relativos à reputação, assim como a compensação (retorno financeiro) dos gestores, pois em muitas vezes uma divulgação negativa pode afetar negativamente os dois fatores.

Em 2004 foi lançada a obra *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* pelo COSO, o que trouxe a incorporação ao sistema de controles internos de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos (COSO, 2007). Este pronunciamento é também conhecido como COSO ERM ou COSO II (MACHADO, 2011).

Este pronunciamento aproveitou o sucesso da metodologia *COSO Report* ampliando-o para a gestão da entidade. Foi inicialmente divulgado pela SEC, órgão dos Estados Unidos semelhante à CVM brasileira, o que comprovou o interesse da autoridade de supervisão do mercado de capitais americano. “O COSO ERM não elimina o contido no Report, e sim o aprimora e amplia.” (MACHADO, 2011, p. 15).

O COSO ERM ampliou a estrutura do *COSO Report*, sendo assim, houve acréscimo de mais uma categoria de objetivos, o referente à estratégia. Os elementos básicos de controle interno (entendidos como componentes do controle interno pelo COSO (2013) também sofreram mudanças, passando de cinco para oito elementos, dando maior importância à gestão dos riscos (MACHADO, 2011).

O COSO ERM é fundamentado no risco, para tanto entende-se que existem nas organizações eventos, ou incertezas, com impactos que podem ser positivos ou negativos. Os negativos representam riscos à organização, e os positivos representam oportunidades. É possível determinar a definição de risco como sendo “[...] representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos” (COSO, 2007, p. 16), assim como também é possível definir as oportunidades de forma semelhante, sendo “[...] a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente a realização dos

objetivos.” (COSO, 2007, p. 16). Dada a importância do tema, é necessário haver um gerenciamento dos riscos corporativos, que podem ser definidos pelo COSO (2007, p. 4) como:

[...] um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

Esta definição enfatiza o fato de o controle interno ser um processo contínuo de atividades e tarefas, que não permitem uma segurança absoluta, e sim uma segurança razoável, sendo adaptável à empresa, orientado ao atingimento de objetivos de todos os tipos, e não implementado meramente com manuais, sistemas, ou outros meios se não considerarem as pessoas que impactam tais controles, em todos os níveis organizacionais (COSO, 2011)

Os oito componentes possuem funcionamento diferenciado dependendo da organização. Em empresas de pequeno e médio porte podem ser encontradas de forma menos formal e menos estruturada, porém, se estiverem todos presentes e funcionando adequadamente, podem apresentar um gerenciamento de riscos eficaz.

A nova estrutura é composta por:

- Quatro categorias de objetivos:
  - Estratégicos;
  - Operações;
  - Comunicação;
  - Conformidade.
- Oito componentes:
  - Ambiente interno;
  - Fixação de objetivos;
  - Identificação de eventos;
  - Avaliação de riscos;
  - Resposta a risco;
  - Atividades de controle;
  - Informações e comunicações;
  - Monitoramento.

- Estrutura organizacional



FIGURA 2 – CUBO COSO ERM  
 FONTE: COSO, 2007, p. 7

O entendimento do cubo no COSO ERM é o mesmo que do COSO *Report*, contendo apenas os acréscimos já anteriormente citados nos objetivos e nos componentes. O mesmo processo de interação entre todos os componentes das três dimensões são necessários para o correto funcionamento do sistema de controles internos.

## 2.8 ESTRUTURA DO COSO *REPORT*

Os objetivos são segregados em três categoria na estrutura do COSO *Report* e são assim divididos para que haja uma concentração em diferentes aspectos do controle interno. Os operacionais estão relacionados com a eficiência e eficácia das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho e salvaguarda de ativos. Os objetivos de divulgação referem-se às divulgações financeiras e não financeiras, internas ou externas, com relação à exigências como confiabilidade e transparência. Os de conformidade são aqueles relacionados ao cumprimento de legislações e regulamentos.

Os componentes são divididos em 17 princípios que contêm seus conceitos fundamentais. É possível estabelecer que a utilização de todos os princípios em uma organização pode determinar a eficácia dos seus controles internos.

O componente ambiente de controle é a base dos controles internos, sendo composto pelas normas, processos, estruturas organizacionais, pela cultura (reforçada pela alta administração) relativa ao cumprimento dos controles, valores éticos e integridade. É composta por cinco princípios e seus atributos:

Nº	PRINCÍPIOS
1	A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos
2	A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno
3	A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos
4	A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos
5	A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos

QUADRO 1 – PRINCÍPIOS DO AMBIENTE DE CONTROLE  
FONTE: ADAP. COSO, 2013, p. 9

O componente avaliação de riscos é de suma importância, visto que os riscos são possibilidades de que eventos, internos ou externos, ocorram e tragam resultado adverso ao cumprimento dos objetivos. Consiste em processo dinâmico de identificação e avaliação dos possíveis riscos de acordo com tolerância ao risco. Este componente é composto por quatro princípios:

Nº	PRINCÍPIOS
6	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos
7	A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados
8	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos
9	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno

QUADRO 2 – PRINCÍPIOS DA AVALIAÇÃO DE RISCOS  
FONTE: ADAP. COSO, 2013, p. 10

O componente atividades de controle consiste em ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos visando ajudar a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos. Tais atividades podem ter natureza preventiva ou de detecção, estando espalhadas em todos os níveis organizacionais, sendo automatizados ou manuais. As atividades são compostas por três princípios:

Nº	PRINCÍPIOS
10	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos
11	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos
12	A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas

QUADRO 3 – PRINCÍPIOS DAS ATIVIDADES DE CONTROLE  
 FONTE: ADAP. COSO, 2013, p. 10

O componente informação e comunicação é o responsável pela ligação entre os demais componentes. A comunicação configura-se como um processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias, sendo assim, ela deve fluir internamente em todas as direções para que as informações (internas ou externas) sejam levadas a quem necessita delas para que as responsabilidades de controles internos sejam cumpridas. É regido por três princípios:

Nº	PRINCÍPIOS
13	A organização obtém ou gera e utiliza as informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno
14	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle
15	A organização comunica-se com o públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno

QUADRO 4 – PRINCÍPIOS DAS INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÕES  
 FONTE: ADAP. COSO, 2013, p. 10

As atividades de monitoramento, outro dos componentes, nasce da necessidade da certificação da presença e do funcionamento dos cinco componentes. Para tal, utiliza-se de avaliações contínuas (informações oportunas), independentes (frequências diferentes e determinadas pela avaliação de riscos ou

maus resultados nas avaliações contínuas) ou uma combinação das duas. O monitoramento possui dois princípios:

Nº	PRINCÍPIOS
16	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno
17	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável

QUADRO 5 – PRINCÍPIOS DAS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO

FONTE: ADAP. COSO, 2013, p. 10

Um sistema de controle interno eficaz é aquele que reduz, a um nível aceitável o risco de se atingir os objetivos (operacionais, de divulgação e de conformidade). É possível estabelecer que a utilização de todos os princípios em uma organização, assim como o funcionamento integrado, ou em conjunto, de todos os seus componentes pode determinar que o sistema de controles internos é eficaz.

### 3 METODOLOGIA

O nome da empresa será omitido por solicitação da mesma, sendo nesta pesquisa utilizado o termo “empresa X” como referência. Para alcançar os objetivos deste trabalho, considerando a utilização da metodologia COSO para avaliar o sistema de controles internos da empresa X, o método científico selecionado caracteriza-se como dedutivo, pois busca-se, com base na fundamentação teórica, chegar a uma conclusão sobre os dados levantados na empresa (segundo semestre de 2013) e assim, determinar a situação de seu sistema de controles internos.

Quanto à classificação da pesquisa, enquadra-se, com relação à natureza, como pesquisa aplicada, pois gera conhecimentos práticos específicos para a empresa X. Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa envolvendo apenas informações subjetivas adquiridas nas respostas da entrevista e análise documental (SILVA; MENEZES, 2005).

Quanto aos objetivos se enquadrará como pesquisa descritiva, pois consiste na observação, registro e análise, correlacionando os fatos ou fenômenos sem nenhuma forma de manipulação. Como subcategoria da pesquisa descritiva, esta

tomará a forma de estudos descritivos (estudo e descrição das características, propriedades ou relações existentes na realidade da empresa X) (BARROS; LEHFELD, 2007), estudo de caso (realização de análise minuciosa do sistema de controles internos especificamente na empresa X) (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007) e pesquisa documental (investigação dos processos de negócios e outros com o objetivo de conhecer os controles internos). Ainda, para a coleta de dados, serão utilizadas entrevistas, que deverão seguir uma sequência de perguntas previamente selecionadas a fim de abordar todos os temas que compõem a estrutura do COSO. Essas entrevistas serão feitas com um Analista de Auditoria, um Analista de Processos de Negócios e com um Supervisor de Processos de Negócios e Auditoria (BARROS; LEHFELD, 2007).

## **4 PESQUISA**

### **4.1 A EMPRESA**

A empresa X atua no ramo da comunicação visual com prestação de serviços técnicos, revenda de suprimentos e produção do maquinário necessário para a atuação neste ramo. Tendo pouco tempo de existência desde a sua fundação, cresce rapidamente e conquistou o mercado brasileiro conseguindo lugar de destaque no mercado.

O negócio de comunicação visual é atualmente dominado por tecnologias do exterior, sendo portanto um grande desafio para a empresa no quesito competitividade, levando em consideração seu tempo de existência com o do produto de seus concorrentes (isso com relação à produção própria realizada pela companhia). O protecionismo brasileiro com relação à importação de determinados bens, assim como programas de financiamento como o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) favorecem os produtos produzidos no Brasil e permitem uma grande competitividade favorável à empresa.

Os grandes investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) estão abrindo novos segmentos de mercado e uma aproximação rápida da qualidade e tecnologia utilizada por grandes empresas internacionais.

Os suprimentos comercializados são em sua grande maioria importados, segmento em que a concorrência é muito acirrada, justamente por serem produtos em que a empresa X não possui vantagens como ocorre com seus produtos nacionais. Muito embora, existem muitas amarrações que são feitas com clientes que comprem o maquinário, para que estes prossigam utilizando apenas suprimentos e serviços da companhia.

Os serviços não são geridos pela empresa como uma fonte de geração de renda, mas sim como uma forma de aumentar o valor para o cliente fornecendo assistência técnica especializada.

A empresa, como resultados de seu sucesso no mercado, teve um crescimento muito rápido, o qual não conseguiu acompanhar no sentido administrativo, o que em muitos casos gerou desorganização e perda de efetividade nas operações. Tal fato é ainda mais acentuado pelo fato de a empresa ser familiar, o que pode ser traduzido como uma centralização nos sócios.

## 4.2 CONTEXTO E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Está, no período de pesquisa, sendo tributada sob o regime do Lucro Real para efeitos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), condição esta que obriga a empresa a calcular com precisão o lucro do período, dado este apurado pela contabilidade e que é emitido no Demonstração de Resultado. A situação no período é de que os dados contábeis possuem pouca credibilidade.

A empresa X possui a seguinte estrutura:



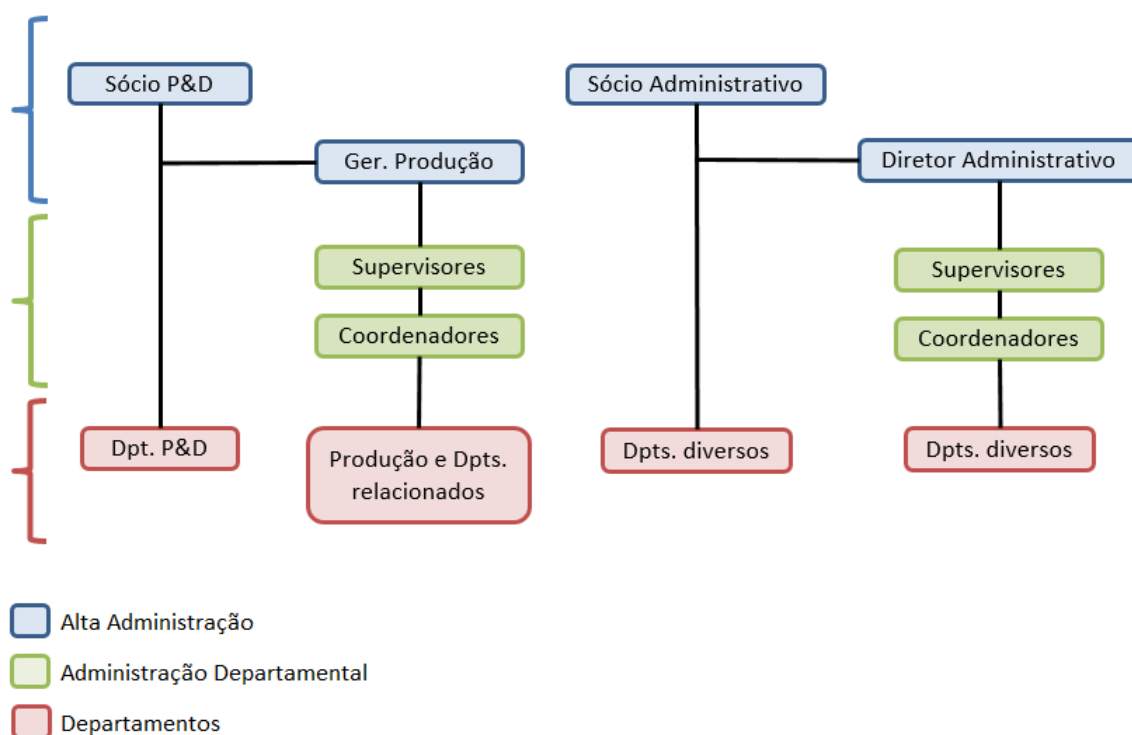


FIGURA 3 – ORGANOGRAMA  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

A empresa X possui um departamento denominado Processos de Negócios cuja função é planejar, criar e ajustar os procedimentos e processos de modo formalizado e otimizado. Possui também, um departamento de Auditoria de Processos não contábil, cujo supervisor é o mesmo do departamento de Processos de Negócios. Este supervisor responde ao Diretor Administrativo na estrutura organizacional.

Possui como missão: “Oferecer ao mercado brasileiro de comunicação visual as mais completas soluções de impressão digital para grandes formatos, visando agregar valor aos negócios de nossos clientes”. Sua visão é: “ser reconhecida nacionalmente pela excelência na fabricação de impressoras digitais de grandes formatos e prestação de serviços aos nossos clientes, tornando-se a primeira opção de compra das empresas brasileiras do segmento de comunicação visual”. Seus valores são descritos na seguinte frase: “Inovação, melhoria contínua e comprometimento”.

### 4.3 ANÁLISE DA EMPRESA SOB A PERSPECTIVA DO COSO

#### 4.3.1 Ambiente interno

##### 4.3.1.1 Compromisso com integridade e valores éticos

Existe um “tom” gerado pela alta administração, supervisores e coordenadores no sentido do cumprimento dos controles internos. Seus comportamentos, ações e diretivas, no decorrer das atividades demonstram, de certa forma, integridade e ética ao cumprimento dos controles internos. Porém, não se deve generalizar tais ações em toda a empresa e com a intensidade que o tema merece.

Dependendo da situação, alguns controles internos são burlados ou simplesmente ignorados pelo desconhecimento da alta administração de sua existência, mais especificamente verificada tal atitude por parte do Sócio Diretor Administrativo. A falta do seguimento rigoroso do conteúdo explícito nos manuais de controle da empresa X em algumas ocasiões, assim como sua falta integridade e ética por ser responsável pelo cumprimento destes, transmite aos funcionários este formato de valores morais.

Os demais componentes da alta administração apresentam comportamento exemplar com relação ao cumprimento das regras e diretrizes pré-estabelecidas. Sendo assim, de forma geral, o “tom” do topo da organização não é totalmente favorável ao cumprimento dos controles.

A empresa possui poucos regulamentos de conduta sendo o principal aquele que o funcionário assina no ato do contrato de trabalho. Os padrões de conduta, de forma geral, não são difundidos no meio organizacional, ou sequer são lembrados pela alta administração ou demais administradores. Normalmente, os padrões de conduta são modelados pela gerência imediata (supervisores e coordenadores) que sofre influência da conduta do Sócio Diretor Administrativo, desta forma, cada departamento da empresa apresenta valores de conduta divergentes.

O departamento de processos de negócios está formalizando determinadas formas de conduta dentro de procedimentos denominados de instruções normativas, contudo, apenas uma pequena parte do trabalho ainda foi feito:

<b>CÓDIGO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
IN-ADM01	Entradas e Saídas nas Portarias
IN-ADM02	Deslocamento em Viagem
IN-ADM03	Utilização do Veículo da Frota
IN-ADM04	Materiais de Expediente
IN-ADM05	Portaria
IN-PRO01	Sistema de Codificação de Processos de Negócio
IN-TIN01	Padronização do Uso de E-mail Corporativo

QUADRO 6 – INSTRUÇÕES NORMATIVAS

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Em muitos dos casos, a falta de um estabelecimento formal de padrão de conduta, ou ao menos, um padrão de conduta linear na organização gera insegurança e instabilidade nos níveis de tomada de decisão operacional da empresa. Esse padrão de conduta é muito variável de pessoa para pessoa na alta administração, justamente por não haver regulamentação.

Os temas ética e integridade são tidos na empresa X como temas genéricos, ou seja, não há nenhum documento como por exemplo um código de ética que determine aos contribuintes o que a organização considera comportamento ético. São entendidos como temas de conhecimento público e não são aprofundados como normas internas.

Alguns dos padrões de comportamento são definidos em meio a outros procedimentos ou comunicados via e-mail.

Por apresentar poucos padrões de conduta devidamente formalizados e comunicados, a aderência a estes é praticamente impossível de ser mensurada. Dentro de cada departamento, tais padrões de conduta são cobrados pelos gestores de uma maneira informal e não linear.

Não há nenhuma cobrança de conhecimento e ciência das normas por parte dos funcionários, com exceção ao documento assinado no momento da admissão, o que, em determinados casos, já abriu margem para a ignorância com relação às mesmas, sendo agravado por um sentimento de que não havia a devida importância por parte da empresa.

De uma forma geral, a empresa X tem um grande desvio entre os padrões de conduta existentes o que é gerado pela falta de formalização, e conseqüentemente alegação de desconhecimento por parte de todos.

#### 4.3.1.2 Diretores demonstram independência de gestão e exercem supervisão sobre o desenvolvimento e performance dos controles internos

O Sócio Diretor Administrativo não supervisiona o cumprimento dos controles internos. Essa supervisão ocorre pelo Diretor Administrativo, Sócio Diretor de P&D e Gerente Industrial. Estes gestores recebem os relatórios de auditoria interna, que apresentam as conformidades ou não conformidades com os controles internos estabelecidos.

Essas três pessoas exercem supervisão sob os controles internos pois os mesmos se interessam pelos resultados organizacionais e atingimento dos objetivos e metas estabelecidos em seu planejamento, que são afetados negativamente sempre que ocorrem não conformidades.

A responsabilidade dos controles internos é dos supervisores e coordenadores, ou seja, o bom rendimento com relação aos controles internos assim como o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento é delegado à estes, podendo ser formais ou informais. Em casos de resultado não satisfatório apresentado pela auditoria (controle formal), há a natural intervenção da alta administração, porém estes últimos não realizam nenhuma atividade de supervisão sobre os controles internos.

Os supervisores e coordenadores da empresa demonstram pouca independência na tomada de decisão, sendo este fato gerado pela excessiva centralização feita pelo Sócio Diretor Administrativo. Tal centralização somente afeta alguns pontos da gestão organizacional, sendo que outros pontos, ficam à disposição dos gestores responsáveis, que é o caso do desenvolvimento e implantação de controles internos, assim como a alteração dos já existentes. A supervisão é feita pela alta administração, porém, por ser uma empresa de médio porte (e familiar), não há conselho de administração ou nenhuma estrutura semelhante que pondere a necessidade de conhecimento da própria alta administração para poder exercer essa supervisão. No caso de necessidade percebida, pessoas são contratadas, mas para cargos de nível supervisor, coordenador ou inferior.

A empresa X atua em sua grande maioria com processos informais, ou seja, os gestores imediatos criam controles de acordo com as suas necessidades e as

administram, mantendo assim uma supervisão sobre o seu desenvolvimento e performance.

Em contrapartida dos processos e procedimentos informais, existem também aqueles formalizados. Todos estes processos e procedimentos que são desenhados e implementados pelo departamento de Processos de Negócios são desenvolvidos em conjunto com os responsáveis (supervisores, coordenadores e demais funcionários) pelas atividades contidas nestes. Desta forma, pode-se afirmar que há uma supervisão sobre o desenvolvimento de novos processos que é efetivamente feita pelos gestores responsáveis pelas atividades a serem executadas. Raras vezes, a alta administração solicita a criação de um processo. Como a empresa não tem uma cultura de processos formalizados, é o departamento de Processos de Negócios que na maioria das vezes propõe a criação destes que servirão como controles às diversas áreas.

A supervisão sobre a performance é executada pelo Gerente Industrial, Sócio Diretor de P&D e Diretor Administrativo, onde naturalmente todos tem interesse em bons resultados, pressionando os supervisores e coordenadores para o seguimento das normas formalizadas. A empresa apresenta um departamento de Auditoria de Processos (auditoria interna), que realiza a apreciação do seguimento dos processos e procedimentos instituídos, entregando no final um relatório de auditoria, documento este tomado como base para a supervisão de performance.

4.3.1.3 A gestão estabelece, com a supervisão da diretoria (alta administração), estruturas, canais de comunicação para reporte, autoridades e responsabilidades apropriados na busca dos objetivos

A empresa tem como principal canal de comunicação formal a utilização de e-mail, tanto que muitos dos procedimentos são tidos como formalizados assim que são transmitidos, mesmo que não constem em nenhum outro documento para consulta posterior. Outro canal de comunicação que é extremamente utilizado e é muito efetivo acaba sendo o próprio sistema *Enterprise Resource Management* (ERP), que interliga praticamente todos os departamentos da empresa, realizando a

troca de informações entre os módulos, e consequentemente os departamentos de uma forma padrão e constante.

A alta administração demanda alguns relatórios periódicos dependendo de sua necessidade, mas não há uma cultura organizacional voltada ao reporte destas informações. Estas comunicações (de solicitação de informação) acabam sendo muitas vezes feitas oralmente ou por telefone, não sendo consideradas processos a serem seguidos.

A estrutura organizacional foi, de forma significativa, moldada pelo sistema ERP em funcionamento. É notável que uma das maiores barreiras à implementação de mudanças seja o engessamento causado pela inflexibilidade do referido sistema. Contudo, existem muitas ocasiões de processos desenvolvidos (formalizados) que não envolvem o sistema, nem como meio para comunicação dos dados (por exemplo a utilização de formulários em papel). Sendo assim, a gestão direta, na medida de suas necessidades de controles, podem realizar algumas alterações na estrutura organizacional a que são responsáveis.

A empresa sofre com o problema da cultura extremamente centralizada ao Sócio Diretor Administrativo, onde as autoridades são delegadas para os níveis de supervisão, porém, na realidade estes possuem pouca autonomia para tomar suas decisões sem que haja um consentimento pela alta administração. Este fato gera muitas vezes instabilidade e descontentamento dentre os supervisores pois ainda que suas atribuições administrativas sejam limitadas, as suas responsabilidades continuam as mesmas.

As autoridades são muito limitadas, sendo as tomadas de decisões extremamente vinculadas à alta administração. Desta forma, ela mantém controle e conhecimento sobre todos (ou a grande maioria) os fatos que ocorrem na organização.

Pode-se definir que na empresa nenhuma decisão de relevância é tomada sem o consentimento da diretoria, o que corrobora para a segurança das tomadas de decisão em nível tático e operacional em relação às metas e objetivos definidos pela alta administração.

#### 4.3.1.4 A organização demonstra o compromisso de atrair, desenvolver e reter pessoas competentes alinhadas com os objetivos

A empresa não apresenta muitos dos mecanismos necessários para manter pessoas comprometidas com a competência que as permitirão atingir os objetivos. Por ser empresa familiar, o departamento de Recursos Humanos fica refém da visão tida pela alta administração, sendo que possui pouca liberdade de tomada de decisão. Suas políticas e práticas não refletem um compromisso em atrair, desenvolver e reter pessoas competentes, o que, em muitos casos, gera o descontentamento dos contribuintes, elevado nível de *turn-over* em determinados departamentos e descaso com os objetivos organizacionais.

Como já citado anteriormente, a empresa não possui um departamento de Recursos Humanos forte. Não há nenhum tipo de avaliação de desempenho formal para poder mensurar a competência dos contribuintes. Essa avaliação se faz por meios informais variando de gestão para gestão, sendo assim, é possível identificar que não há um verdadeiro compromisso organizacional com a competência de seus contribuintes.

O departamento de Recursos Humanos realiza o processo de captação de pessoas no mercado de trabalho, conforme especificações passadas diretamente pelos supervisores dos departamentos e com a autorização da diretoria.

O treinamento ofertado pela empresa é escasso, o que demonstra uma falta de priorização na capacitação técnica dos já contribuintes. A orientação interna dada aos funcionários não é padrão, sendo essa informalmente definida pela gestão imediata do funcionário. A falta de treinamento interno corrobora com a falta de orientação percebida na empresa.

Sem ter parâmetros de desempenho bem estabelecidos ou formalizados, os funcionários ficam desorientados quanto ao seu futuro, diminuindo o nível de competência organizacional, assim determinando uma falha grave na avaliação dos contribuintes.

O fato de que muitos dos processos e procedimentos são informais, não constando em nenhum documento para consulta incrementa a dificuldade que os funcionários terão em aprender a correta forma de desempenhar suas atividades.

De uma forma geral, pode-se definir a retenção de funcionários da empresa como deficiente e necessitando de melhoras, justamente por não fomentar o

crescimento interno em todos os níveis organizacionais de uma maneira uniforme e padronizada.

Não existe uma política sólida para sucessão, prevalecendo o preenchimento dos cargos através de pessoas externas. Tal política, contudo, não deve ser generalizada, pois depende do gestor e do departamento.

#### 4.3.1.5 A organização tem indivíduos responsáveis por suas obrigações de controle interno em busca dos objetivos

A alta administração, que representa o nível estratégico da empresa, se apresenta como principal responsável pelos controles internos, sendo assim, recebem todos os relatórios de auditoria buscando por não conformidades no desempenho de processos. Essas pessoas são diretamente afetadas quando ocorrem não conformidades em processos onde verifica-se que os objetivos almejados não estão sendo atingidos. Desta forma, define-se que estes têm pessoal interesse no correto cumprimento dos controles, e que por isso possuem o maior nível de responsabilidade.

A responsabilidade do desenvolvimento, atualização e correto cumprimento é repassado para os supervisores e coordenadores, porém a supervisão dos resultados é feita pela alta administração.

As medidas de performance dos controles internos são fornecidas pelos relatórios de auditoria interna. Como já exposto anteriormente, a alta administração possui pessoal interesse no resultado das auditorias pois as não conformidades encontradas significam erros e inconsistências para com os processos previamente planejados para o atingimento dos objetivos. Com tal informação, o nível estratégico pode cobrar ou formular planos de ação para solucionar os problemas.

A própria auditoria interna segue um fluxo de processos formalizados, o que gera uma consequente padronização na entrega de seus relatórios. Desta forma, pode-se considerar que os procedimentos de avaliação de performance dos controles internos são formalizados e perfeitamente funcionais mantendo um padrão.

Não há, contudo, uma política de incentivos e recompensas padrão executada pela alta administração para nenhum nível de cargos da organização. Quando há tal



política, é ocorrência isolada promovida um supervisor ou coordenador em um setor específico. Os controles internos, são vistos pela alta administração como obrigações e não como passíveis de erros que necessitam de motivação para serem combatidos.

Existe a natural pressão gerada pela alta administração mas principalmente ela é vista sendo feita pelos supervisores e coordenadores, pois são estes os responsáveis pelo cumprimento das metas e objetivos de cada setor, assim como para o cumprimento dos controles internos. Essa pressão se traduz na cultura da empresa de que os controles internos devem ser seguidos, independentemente de motivação.

Não há uma real política na empresa de administrar os objetivos, sendo assim, estes existem mas encontram-se, na maioria das vezes, informais. Não havendo formalização de objetivos, não há também uma avaliação de desempenho dos controles internos que faça a vinculação destes com o cumprimento dos respectivos objetivos. Não há uma cultura de definição de objetivos e metas a serem cumpridas para todos os departamentos, sendo assim, os controles internos são desenhados e implantados onde há deficiências que geram qualquer tipo de problema identificado ou uma situação que requer a execução do processo de uma maneira específica e que necessita de padronização. Por esta característica, muitos dos controles internos não existem e caso existissem, não haveriam objetivos claros para determinar a sua eficácia.

Como não há uma determinação formal e linear do desempenho, em termos de eficácia ou atingimento de objetivos dos controles internos, também não há uma política de recompensas pelos objetivos que estão sendo atingidos, o que não apoia a motivação dos funcionários.

### 4.3.2 Avaliação de Risco

#### 4.3.2.1 A organização especifica os objetivos com suficiente clareza para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados à objetivos

Não há uma cultura de formalização na empresa, e por este fato os objetivos também não são. Os objetivos de alto nível, ou aqueles que envolvem a alta administração são todos determinados através de reuniões, conversas ou no máximo e-mails (com poucas ressalvas). Os desmembramentos mais específicos daqueles objetivos são feitos pelos supervisores dentro de cada departamento e assim por diante. Como não há uma regra a ser seguida, cada supervisor determina seus objetivos de maneira diferente podendo ser formais ou informais.

A empresa determina em seu sítio que o seu objetivo principal é assessorar clientes e oferecer soluções para o mercado profissional de comunicação visual, atendendo desde pequenas empresas até grandes grupos, se tornando assim referência em equipamentos para impressão digital de grandes formatos.

Através da missão, visão e valores, é possível identificar alguns dos mais importantes e fundamentais objetivos que complementam o objetivo principal, sendo estes listados a seguir:

- Obter reconhecimento nacional na produção de impressoras digitais de grandes formatos e prestação de serviços;
- Oferecer produtos em diversos sub segmentos de impressão digital para grandes formatos;
- Ser a primeira opção de compra das empresas brasileiras do segmento de comunicação visual;
- Manter a sua condição de inovadora;
- Manter a melhoria continua;
- Manter o comprometimento no negócio.

Os objetivos anteriormente destacados em conjunto com o objetivo tido como principal serão desmembrados em níveis mais específicos para que seu enquadramento dentro da metodologia do COSO fique mais aparente facilitando seu estudo. A seguir, destacamos os objetivos operacionais:

- Manter alto padrão de qualidade dos produtos;
- Manter alto padrão de qualidade dos serviços prestados;
- Manter o setor de P&D atuante e organizado;
- Efetividade operacional na produção;
- Melhoria contínua.

A empresa não se reporta à terceiros financeiramente (dados contábeis) de forma compulsória pois é sociedade limitada, sendo assim, o único reporte ocorre quando solicitado por bancos ou outras empresas interessadas em manter alguma relação comercial. Tais reportes são:

- Balanço Patrimonial;
- Balancetes;
- Demonstração de Resultado (DR).

A empresa tem um objetivo de reporte de dados não financeiros (contábeis) que é feito mensalmente à Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Este relatório concentra, além de dados financeiros (retirados da Demonstração de Resultados), dados relativos à produção:

- Nível de Utilização da Capacidade Instalada;
- N° de turnos utilizados no cálculo do nível de utilização da capacidade instalada;
- N° médio de semanas para atender os pedidos em carteira.

Existem muitos relatórios internos utilizados pela alta administração, assim como pelos supervisores e coordenadores. Muitas das informações são necessárias apenas em momentos específicos e em sua grande maioria podem ser obtidos através do sistema ERP. Os reportes internos podem ser encontrados dentro de alguns processos já estabelecidos e implementados formalmente, mas a grande maioria das informações necessárias são tidas por solicitações, no máximo formalizadas por e-mail.

Muitos são os objetivos de informações internas, variando de gestão para gestão. Para este trabalho monográfico, somente os de maior relevância foram selecionados:

- Previsão de vendas;

- Tempo de produção de cada item;
- Projeto do item (especificações do bem a ser produzido);
- Acuracidade dos saldos sistêmicos;
- Inadimplência;
- Fluxo de caixa;
- Folha de pagamento;
- Faturamento;
- Relatórios de auditoria;
- Balanço Patrimonial;
- Balancetes;
- Demonstração de Resultados (DR).

Os objetivos de conformidades são, dispostos resumidamente, os seguintes:

- NBC TG 1000 (legislação contábil);
- Obrigações principais e acessórias tributárias;
- Obrigações legais (CLT e outros).

#### 4.3.2.2 A organização identifica riscos à realização dos seus objetivos e os analisa para ter a base para a determinação de como estes devem ser gerenciados

Assim como são poucos os objetivos devidamente formalizados, é normal a inexistência de uma identificação formal e padrão dos riscos ao atingimento destes para toda a empresa. Para os casos de objetivos, mesmo que informais, cujo cumprimento dependa de atividades contidas nos processos de negócios implementados, é feita a identificação dos riscos envolvidos de uma maneira mais otimizada, pois o desenvolvimento de cada processo de negócio envolve todas as pessoas relacionadas, independente de cargo, o que aumenta as chances de identificação. Para os demais casos, a atividade de identificação dos riscos varia de acordo com o gestor.

A análise dos riscos, de uma maneira efetiva, é feita durante as atividades de formulação dos processos de negócios, que assim como ocorre na identificação, são feitos através do planejamento conjunto de diversas pessoas. Com base nessa

análise, os processos são escritos de forma a mitigar estes riscos da melhor maneira possível. Para os demais casos de identificação de riscos (os informais), a qualidade da avaliação depende unicamente da capacidade da pessoa sozinha.

A resposta aos riscos no caso dos processos formais é feita logo após a sua avaliação, sendo a própria resposta ao risco incorporada no procedimento na forma de atividades de controle (quando riscos significativos). Quando a identificação é feita de outra forma, assim como sua análise, não é garantia que seja estabelecida uma atividade de controle para a mitigação de tal risco.

A auditoria interna tem papel fundamental na identificação, análise e resposta aos riscos, pois é através de suas verificações que as inconformidades no desempenho das atividades contidas nos processos são acusadas e formalmente descritas no relatório de auditoria (identificação de riscos). Assim, são realizados estudos e debates (análise dos riscos) na busca por uma mitigação aos riscos de tais inconformidades, o que, em alguns casos, gera atualizações nos processos ou desenvolvimento de novas atividades de controle (resposta aos riscos).

#### 4.3.2.3 A organização considera o potencial de fraudes em suas avaliações de riscos ao atingimento de objetivos

A empresa X tem poucos casos em que são feitas divulgações, contábeis ou não, a entes externos à empresa. A alta administração não considera relevante criar controles contra divulgações fraudulentas.

Em casos específicos, como por exemplo o relatório repassado mensalmente à ABIMAQ, em que o Diretor Administrativo é responsável pela empresa perante a organização, o mesmo realiza pessoalmente a revisão dos dados, mas a busca é por erros e inconsistências não intencionais, nunca por fraudes.

As divulgações fraudulentas internas são as que levam maiores riscos à empresa pois o volume de informações que são geradas é grande (o que pode mascarar a fraude), abrindo esta oportunidade aos fraudadores e consequentemente uma abertura ao risco, sendo que, com relação à estas possibilidades, a alta administração possui diversos controles, sendo estes contidos em processos formais

e informais. Tal preparação por parte da administração é decorrente de incidentes que já ocorreram devido à falta de controles.

Há um grande esforço por parte da empresa em fazer a salvaguarda de seus ativos, inclusive os processos e procedimentos, quando formulados levam em consideração as possibilidades de furto e uso indevido dos ativos. Um exemplo seria o procedimento de requisição de material, visto em alguns processos, onde essa atividade de controle impossibilita a retirada de material do almoxarifado sem um documento formal previamente definido. Contudo, é necessário lembrar que a grande maioria das atividades não são cobertas por processos e procedimentos formalizados, e como já exposto anteriormente, fica a cargo da capacidade do supervisor e coordenador responsável pelo departamento criar os controles para garantir a salvaguarda dos ativos.

A salvaguarda dos ativos é pura e exclusivamente de interesse da alta administração, pois é a detentora dos resultados organizacionais, porém estes não inspiram uma cultura de fomento à guarda dos ativos.

Apesar de não haver um bom ambiente formalizado de controles internos e regimentos que determinem com clareza as atitudes que devem ser tomadas com relação aos ativos, a cultura extremamente centralizada e burocrática atua como inibidor de práticas nocivas aos ativos. Como exemplo, destaca-se o processo informal em que todas as contas à pagar devem passar pela autorização da alta administração, o que dificulta a ocorrência de fraudes.

Indicadores de desempenho inexistentes e relatórios com informações de nível estratégico solicitadas pela diretoria que não influenciam na remuneração dos gestores (remuneração por resultado), gera uma estrutura pouco propensa a adulteração de resultados para corromper os recebimentos por mérito.

É possível identificar controles internos informais existentes em decorrência de corrupção ocorrida no passado como é o caso de vendas feitas no último dia do mês e canceladas no outro. Neste caso, como não havia um controle das dos cancelamentos, os vendedores utilizavam estas falsas vendas para atingir suas metas mensais. O processo de controle das metas (existente apenas em no departamento comercial), que apesar já estabelecido a tempo, não é formalizado pelo setor de processos, assim como a grande maioria dos demais controles existentes. Por haver direta vistoria da alta administração, consideram sem importância a formalização.

O sistema ERP, utilizado em grande maioria dos departamentos da empresa, foi mal implantado, oferecendo diversas oportunidades de fraudes e erros. A inexistência de processos e procedimentos que cubram todas as operações criou um ambiente de baixa segurança para os ativos ou a veracidade dos dados e informações contidas no sistema.

As oportunidades existiam em maior número e estão sendo verificadas com o tempo e conforme incidentes ocorrem. Não há uma grande preocupação em mitigar todas as possibilidades, pois é de prática da organização (cultura), criar processos onde ocorrem falhas e não criar os processos para preveni-las antes que ocorram.

É possível identificar casos de insatisfação que podem gerar o uso não autorizado de ativos. Este descaso tem diversas fontes causadoras, mas o mais atenuante é o ambiente que não é propício para extinguir este tipo de atitude dos funcionários. A falta de manuais de conduta bem estabelecidos e com as devidas consequências pelo não seguimento das regras aumenta a possibilidade de atitude de descaso se proliferar com maior força.

Os gastos não passam por um processo de avaliação sistemática tendo gestores responsáveis pela sua variação. O controle de gastos, fator diretamente relacionado à manutenção dos ativos já existentes é feito pelo Sócio Diretor Administrativo de maneira informal e sem padrão.

#### 4.3.2.4 A organização identifica e avalia mudanças que podem impactar significativamente o sistema de controles internos

O processo administrativo de planejamento e controle de riscos organizacionais a nível estratégico ocorre informalmente na alta administração. Os poucos processos formalizados são os únicos revisados pela auditoria de processos e pelo departamento de processos de negócios, tendo assim a busca pela identificação e avaliação do impacto das mudanças.

Os processos informais são também avaliados quando ocorrem mudanças, porém tal avaliação depende muito da capacidade técnica do revisor, pois muitas vezes as mudanças ocorrem em outros departamentos, mas que impactam o

controle do revisor. Neste último caso, depende também de que o revisor tenha conhecimento da mudança ocorrida quando vinda de fora de seu departamento.

#### 4.3.3 Atividades de Controle

4.3.3.1 A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a mitigação dos riscos ao atingimento dos objetivos a níveis aceitáveis

O processo de planejamento dos processos de negócios leva em conta atividades de controle para mitigar os riscos identificados. Em geral, a grande maioria dos procedimentos informais, quando possuem riscos identificados também possuem algum tipo de atividade de controle para mitigar tais riscos.

A seguir, é apresentada uma série de atividades de controle identificados dentro dos processos da empresa X:



PROCESSOS	ATIVIDADES DE CONTROLE
EP-CON01 Inventário Geral	Acompanhar Inventário (auditor)
	Contagem Física
	Analisar Resultados da Contagem (auditor)
	Recontar Material
	Administrar a Contagem da Equipe (delegados)
	Conferir a Digitação da Contagem
	Ajuste de Inventário (diretor)
EP-COP01 Solicitação de Compras	Sem atividades de controle
EP-COP02 Notas Fiscais Remessa Devolução Industrial	Sem atividades de controle
EP-ENP01 Cadastro de Materiais	Preencher e imprimir RCM
	Aprovação da supervisão
	Análise da RCM
	Verificar se o item já tem cadastro no sistema ERP
	Verificar se o item tem revisão ou CME
	Atualizar desenho no sistema ERP e cadastrar a revisão
EP-ENP02 Engenharia de Projetos	Acompanhar Montagem dos Primeiros Equipamentos
	Realizar Reuniões Multidepartamentais
	Receber peças e avaliar com o desenho
	Receber peças e Realizar Revisão (nas peças reprovadas)
	Revisar peças
	Teste de circuito impresso com fornecedor
	Teste de conformidade do software
EP-ENP03 Solicitação de Modificação de Engenharia	Sem atividades de controle
EP-LOG01 Ordem de Produção Computadores	Sem atividades de controle
EP-MAT02 Movimentação de Mercadorias-Filiais	Receber e Conferir Mercadoria
	Armazenar Mercadoria (instruções de armazenagem)
EP-MAT03 EPT Técnicos	Sem atividades de controle
EP-MAT04 Retorno EPT Técnicos	Sem atividades de controle
EP-PCP01 Pré-montagem Eletroeletrônica	Conferir a Matéria Prima por OP
	Acompanhar a Produção
	Verificar Saldo do Produto Semiacabado
	Armazenar Produtos no Estoque

Continua

## Continuação

PROCESSOS	ATIVIDADES DE CONTROLE
EP-PCP02 Materiais Revenda e Suporte Técnico	Verificar Estoque
	Acompanhar Montagem
	Armazenagem de Materiais
EP-PCP04 Transformação Kit Componentes	Conferir Documento e Material
	Armazenar Material
	Arquivar Documentos
EP-PRO02 Ajuste de Estoque	Executar Análise de Acuracidade do Depósito
	Analisar Solicitação de Ajuste de Estoque (Gerência Industrial/Diretoria)
	Analisar Viabilidade Legal do Ajuste de Estoque (Contabilidade)
	Arquivar o Formulário de Solicitação de Ajuste de Estoque
EP-PRO06 Inventario Rotativo	Realizar a contagem e digitar informações
EP-PRO07 Requisição de Material	Analisar Requisição (Responsável / Designado)
	Aprovação da Requisição (Responsável / Designado)
EP-QUA01 Descarte de Sucata	Gerar Relatório Semanal
	Aprovação do Relatório Semanal (Gerência/Diretoria)
	Aprovação Pedido de Venda de Sucata (Gerência/Diretoria)
EP-SUT01 Faturamento Peças Substituídas Assistência Técnica	Análise da Garantia
	Liberação de Crédito (faturamento sem garantia)
	Liberação do Pedido (faturamento sem garantia)

QUADRO 7 – ATIVIDADES DE CONTROLE  
 FONTE: DADOS DA PESQUISA

Como proposto pelo COSO, é possível determinar que tais atividades de controle foram desenvolvidas diretamente em resposta aos riscos identificados durante as formulações dos processos ou quando identificadas inconformidades nas auditorias.

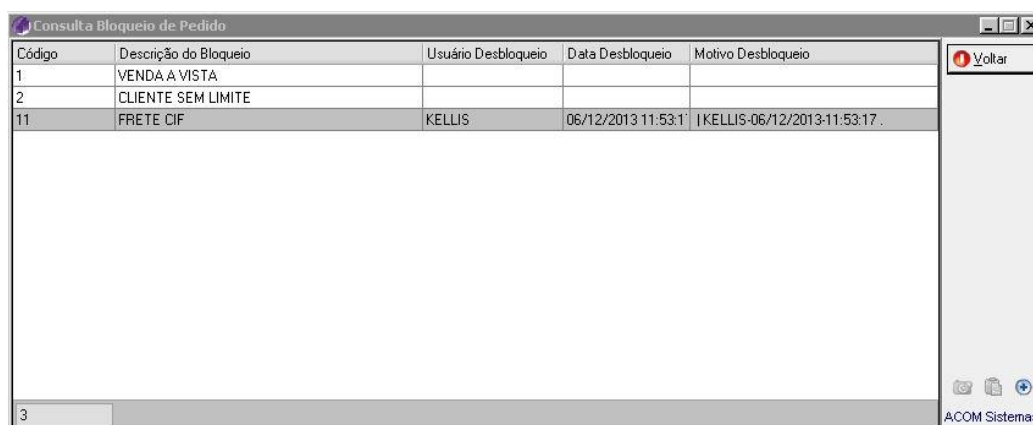
As atividades de controle assim como a tecnologia estão estreitamente interligadas visto que na grande maioria dos casos, tais atividades estão inseridas em meio de comunicação informatizado como o sistema ERP ou e-mails. Na empresa, a tecnologia é amplamente utilizada nas atividades de controle.

#### 4.3.3.2 A organização seleciona e desenvolve atividades de controle geral de tecnologia para dar apoio ao atingimento dos objetivos

A empresa apresenta em seu sistema ERP diversos controles gerais de tecnologia que, assim como definido pelo COSO, verifica dados imputados, envia mensagens de erro quando são inseridos dados em formato incorreto e possui acesso restrito aos diversos usuários.

Deve-se, contudo, lembrar que os controles de tecnologia não se restringem ao ERP, podendo incorporar outros sistemas ou meios, porém é o mais importante em termos de mitigação de riscos.

A imagem abaixo demonstra a tela de consulta à pedidos de venda bloqueadas e sua situação, sendo este um controle de liberação e aprovação de pedidos.



Código	Descrição do Bloqueio	Usuário Desbloqueio	Data Desbloqueio	Motivo Desbloqueio
1	VENDA A VISTA			
2	CLIENTE SEM LIMITE			
11	FRETE CIF	KELLIS	06/12/2013 11:53:11	KELLIS-06/12/2013-11:53:17

FIGURA 4 – TELA DE BLOQUEIO DE PEDIDOS  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

A imagem abaixo demonstra uma mensagem de erro ao tentar inserir dados em formato incorreto para o campo CNPJ / CPF, sendo este um controle para mitigar riscos relacionados à qualidade das informações quando causados por digitação/o errada:

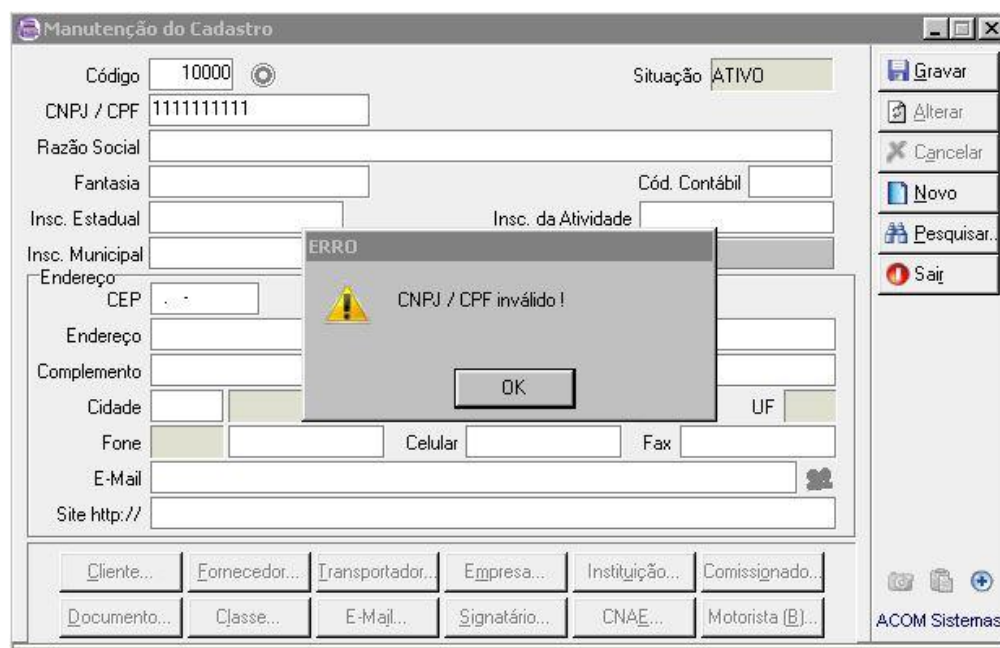


FIGURA 5 – MENSAGEM DE ERRO POR INSERÇÃO DE CNPJ EM FORMATO INCORRETO  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

Outro exemplo de controle sobre tipo de dados que estão sendo inseridos no sistema, relativamente ao campo “Data Início”:

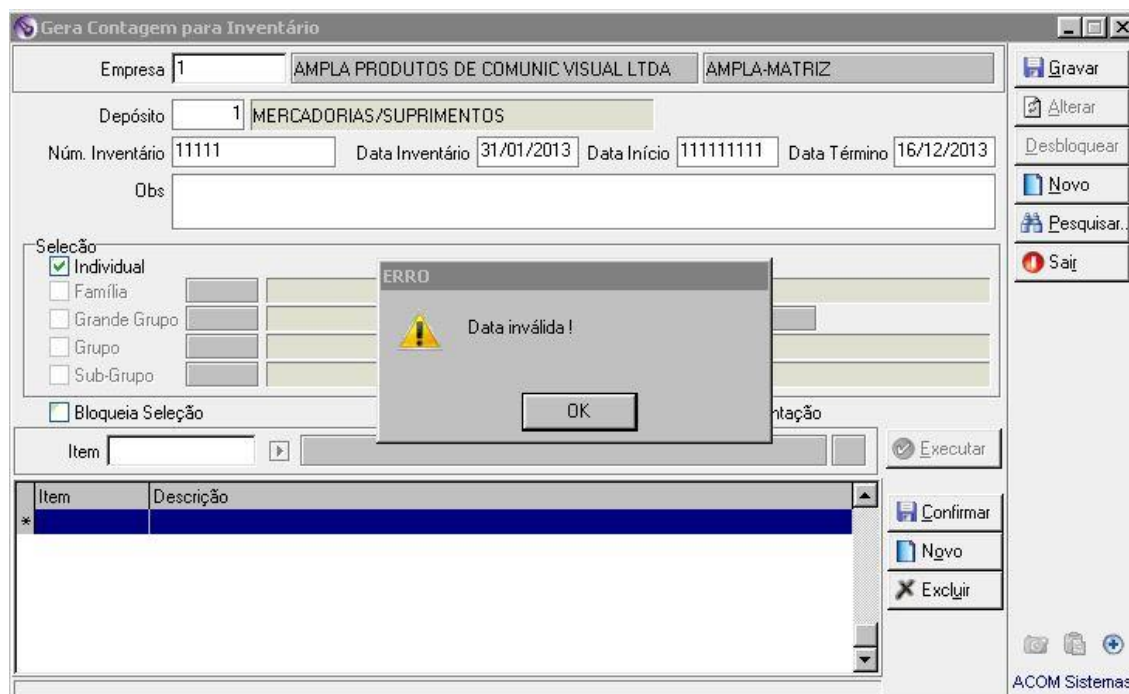


FIGURA 6 – MENSAGEM DE ERRO POR INSERÇÃO DE DATA INCORRETA  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

Abaixo está a demonstração de controle de inconsistência de dados que foram colocados na formatação correta porém logicamente incompatível com o que

foi solicitado, aparecendo assim uma mensagem de erro pois houve a tentativa de inserção de período inicial maior que final:



FIGURA 7 – MENSAGEM DE ERRO POR INSERÇÃO ILÓGICA DE DATA  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

A imagem abaixo demonstra a tentativa de gravar um registro sem o preenchimento de dados importantes. No exemplo, houve a tentativa de gravar o cadastro sem o total preenchimento dos campos, sendo assim, o sistema apresenta mensagem de erro e não permite a gravação indicando que dados estão faltando.



FIGURA 8 – MENSAGEM DE ERRO POR TENTATIVA DE GRAVAR REGISTRO SEM TODAS AS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Não há nenhum processo dentre aqueles apresentados (formalizados) que tratem da mitigação de riscos diretamente relacionados à própria tecnologia, sendo assim, aqueles processos que realmente mantem o sistema ERP e outras tecnologias atualizadas e funcionais são feitos de maneira informal.

A empresa X possui uma infraestrutura de tecnologia que não é coberta por uma análise de riscos formalizada assim como também não possui nenhum processo de negócio desenhado e implementado na companhia. Sendo assim, atividades de controle para mitigar os riscos são feitas informalmente pelos gestores responsáveis pela tecnologia.

A segurança tecnológica na empresa é realizada diretamente pelo departamento de TI e Processos de Negócios que é responsável pelo sistema ERP. Há controles de usuários onde apenas aqueles com certas liberações podem ter acesso a níveis restritos, assim como firewalls e antivírus que permitem a redução dos riscos a níveis aceitáveis. A imagem abaixo demonstra o acesso ao sistema com usuário sem liberação para a função Libera Requisição:

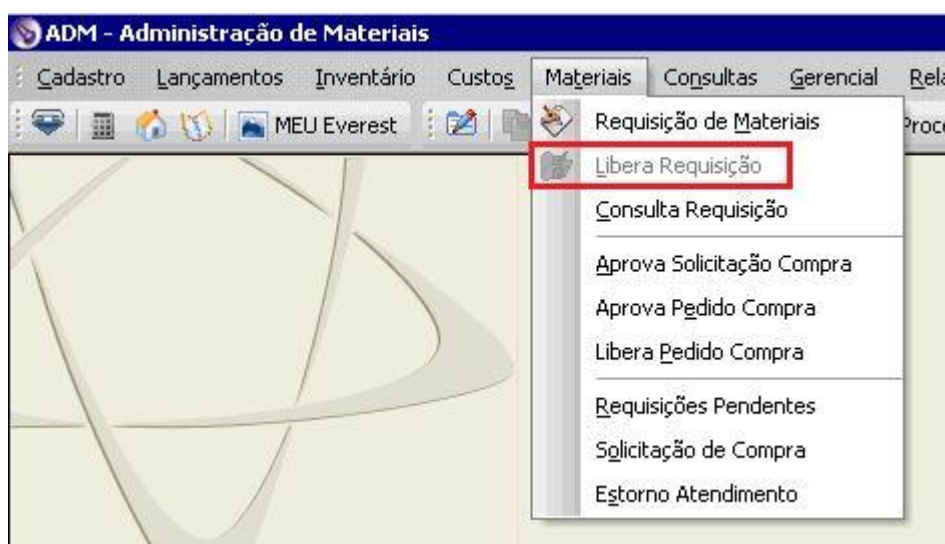


FIGURA 9 – RESTRIÇÃO DE ACESSOS A USUÁRIOS  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

Aquisição, desenvolvimento e processos de manutenção de tecnologia também possuem processos e atividades informais ditadas pelos supervisores das áreas responsáveis e principalmente pela alta administração.

#### 4.3.3.3 A organização implanta atividades de controle como manifestado nas políticas que estabelecem o que é esperado e procedimentos relevantes que afetam as políticas

Na empresa, as políticas são comunicadas oralmente, sendo que diversos procedimentos são definidos a partir destas políticas. Muitos dos procedimentos são informais, e destes alguns são amplamente conhecidos dentro da empresa, ou seja, cumprem com o seu objetivo e outros são pouco conhecidos ocorrendo até mesmo de cair em desuso por esquecimento quando ocorre a troca de funcionários.

Em todos os processos formalizados, os executantes das ações são sempre responsáveis pela correta observância às regras. Em geral, é o supervisor do executante quem responde pelos resultados negativos quando detectados pela auditoria ou em outro processo de verificação, determinando assim uma relação de prestação de contas com a supervisão do departamento envolvido.

Na execução de atividades contidas em procedimentos não formalizados, quando não amplamente conhecidos, orientados e revisados, a responsabilidade e prestação de contas não é garantida pois em muitos dos casos, atividades ou o próprio procedimento acaba sendo esquecido pelos executantes ou pelo próprio gestor responsável.

O departamento de recursos humanos da empresa não possui programas como de cargos salários, plano de carreira e outros que buscam manter as pessoas contentes com o trabalho. O nível de rotatividade de pessoal é muito alto na grande maioria de departamentos, o que muitas vezes acaba por deteriorar muitos dos procedimentos informais. Afirmar que pessoas competentes executam as atividades de controle com diligência e foco é uma variável em toda a empresa.

A execução das atividades de controle formalizadas são em sua grande maioria feitas dentro do prazo estabelecido, pois a prestação de contas é realmente exercida toda vez que inconsistências são verificadas pela auditoria. Atividades não formalizadas, como não possuem revisão da auditoria, dependem apenas dos supervisores e coordenadores para sua verificação e exigência quando não em conformidade com o estabelecido.

As atividades de controle formalizadas são revisadas pela auditoria. Quando inconformidades são encontradas, todo o processo que gerou o erro assim como as

ações corretivas são analisadas pela equipe de processos, auditoria, supervisor, coordenador, funcionário e dependendo do processo, a alta direção também é envolvida, portanto, uma equipe competente é responsável por ações corretivas.

As atividades de controle não são periodicamente revisadas. Apenas quando problemas acontecem ou são identificados pela auditoria ou um funcionário que uma reavaliação é feita.

#### 4.3.4 Informações e Comunicação

##### 4.3.4.1 A organização obtém ou gera e usa informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento dos demais componentes dos controles internos

Nenhum processo formal é colocado em prática para a identificação de informação relevante para os objetivos e demais componentes de controle interno, além das discussões quando da apresentação dos relatórios de auditoria interna, onde as discussões são feitas buscando melhorias em todos os sentidos, assim como informações. Outro processo, que é informal mas muito conhecido na prática, é o planejamento que ocorre durante a formulação dos processos de negócios, onde a informação necessária é identificada. A empresa, notoriamente é deficiente na identificação destas informações.

As informações são, em sua grande maioria, geridas pelo sistema ERP, onde diversas pessoas de variados níveis organizacionais inserem dados, podendo estes serem armazenados ou processados. Outros softwares também são utilizados para centralizar os dados e transformá-los em informações, porém em alguns casos, a falta de uso de alguns dados assim como a falta de integração com o ERP (sistema de informação mais utilizado), gera o extravio e consequente perda. As informações advindas de fontes externas seguem o mesmo padrão que as internas.

A usabilidade principal do ERP, é a transformação de dados em relatórios que podem ser extraídos de acordo com diversos parâmetros de pesquisa, e apresentando assim, a informação da maneira que o interessado necessita. Demais



componentes do sistema de informação da empresa também são capazes de processar dados em informações. Poucos são os processos manuais, que dependem de outros meios para o processamento dos dados em informações.

A informação necessária nem sempre é possível ser extraída a partir do processamento padrão do sistema de informação. Nesses casos, é necessário ou um reprocessamento dos dados ou a solicitação de consultas personalizadas ao banco de dados que é feita pela equipe de sistemas. Sendo assim, estas situações podem demandar uma grande quantidade de tempo, tirando em alguns casos a utilidade das informações. As informações são, em poucos casos desatualizadas, casos estes que ocorrem quando não há uma dependência do processamento dos dados pelo sistema, gerando um atraso na digitação. Poucas vezes, os dados contidos são revisados, sendo principalmente quando as informações são direcionadas à alta administração. Os principais tipos de proteção das informações consistem no controle de acesso de usuários não envolvidos com aquela informação e a proteção física destes, como armazenamento em servidores e a execução de backups. De forma geral, a qualidade das informações é identificada como intermediária pelos entrevistados.

Os custos e benefícios das informações dependem principalmente do sistema ERP e outros softwares, os quais necessitam de muito investimento para aquisição ou personalização dentro das necessidades específicas. Em muitos dos casos, prefere-se a utilização do reprocessamento dos dados em outros softwares que a empresa possui justamente pela análise da relevância das informações contra seus custos.

#### 4.3.4.2 A organização internamente comunica a informação, incluindo objetivos e responsabilidades para os controles internos, necessário para apoiar o funcionamento dos demais componentes dos controles internos

Não há nenhum processo padrão para a comunicação eficiente das atribuições dos funcionários para com os controles internos. Geralmente, toda a comunicação orientava vem de conversações com um superior responsável ou por e-mails. Os objetivos, assim como grande maioria dos demais assuntos não são

formalizados antes ou após a comunicação. Os processos de negócios são anunciados por e-mail quando da sua entrada em vigor. Não há nenhuma comunicação da importância do cumprimento dos controles internos aos funcionários.

A comunicação entre a alta direção e os supervisores ocorre principalmente através de reuniões e conversações onde os objetivos assim como todas as demais informações são debatidas. Em poucos casos são feitas atas de reuniões (formalização dos temas debatidos e o que foi definido) porém, como a comunicação é direta com a alta administração e há poucas pessoas envolvidas nestes níveis organizacionais, tal comunicação acaba não gerando grandes problemas.

Nenhum canal de comunicação é voltado especificamente para informações anônimas ou confidenciais. A confidencialidade nos softwares é mantida sempre pelo controle de usuários, mas não há um canal de comunicação específico.

Muitas informações como por exemplo as políticas e procedimentos não utilizam o método de comunicação ideal, pois permitem o esquecimento e o desconhecimento por parte do responsável. Naturalmente, a escolha do método de comunicação leva em consideração o tempo e o público (assim como sua quantidade), porém há uma grande falha na determinação do método de comunicação com relação à natureza da informação.

#### 4.3.4.3 A organização se comunica com parceiros externos em relação à assuntos que afetam o funcionamento de outros componentes dos controles internos

Não há um procedimento padrão para a comunicação de informações à entes externos. Cada departamento responsável, assim como a própria alta administração, entrega as informações que julgam necessárias (ou que são solicitadas) aos entes externos da maneira como julgam melhor. Pelo ambiente organizacional e tipo de empresa, não há uma grande necessidade de comunicação externa, e as que são realizadas são feitas em conformidade com a necessidade do requisitante.

O principal canal de comunicação para entrada de informações externas consiste nos e-mails e telefones (ou conversação). Não há nenhum meio específico

para tal comunicação, porém constata-se que é suficiente pois não há um grande nível de envolvimento com entes externos que gere a necessidade da criação de canais integrados ou específicos para a entrada de dados vindos de fontes externas.

Nenhum canal de comunicação é colocado em prática visando que entes externos enviem informações de cunho confidencial ou anônimo. Assim como internamente, este fato pode limitar informações importantes para os controles internos.

Todas as avaliações realizadas por meio de terceiros, são comunicadas entre os supervisores responsáveis pelo departamento em análise e a alta administração obrigatoriamente, pois deve sempre haver uma prestação de contas do motivo e resultado da contratação dos terceiros. A comunicação é sempre feita utilizando reuniões e conversações de maneira sempre informal, porém de forma eficiente (por motivo do número de pessoas envolvidas).

O método de comunicação considera o tempo, o público e principalmente a natureza, pois em muitos dos casos, a natureza exige padrões específicos, sendo seu atendimento feito por responsável pela comunicação. Não foram identificados grandes problemas, mas naturalmente falhas ocorrem principalmente no departamento de contabilidade, onde padrões previstos em legislação devem ser utilizados.

#### 4.3.5 Monitoramento

##### 4.3.5.1 A organização seleciona, desenvolve e executa avaliação contínua e/ou separada para ter certeza de que os componentes do controle interno estão presentes e funcionando

As atividades de monitoramento são realizadas pelos coordenadores, supervisores, alta administração e departamento de auditoria interna. As avaliações não contínuas são vistas com muito mais presença do que aquelas executadas continuamente (atividade de supervisão dos funcionários), isso por que estas representam a grande maioria dos processos de monitoramento, sendo realizadas por um departamento especializado (auditoria), que em suas avaliações despendem

grandes quantidades de tempo e atenção para uma verificação aprofundada. Os gestores também desempenham diversas atividades de avaliação de forma não contínua sobre os processos realizados por seus subordinados buscando eficácia ao atingimento dos objetivos. Não existem outros processos de negócios que determinem a necessidade de avaliações contínuas nem casos de avaliações conhecidos que tenham esta característica.

Sendo a auditoria identificada na empresa X como a mais importante fonte de avaliações sobre os controles internos assim como a mais organizada e preparada, o seguinte diagrama descreve o seu funcionamento de uma maneira ampla:

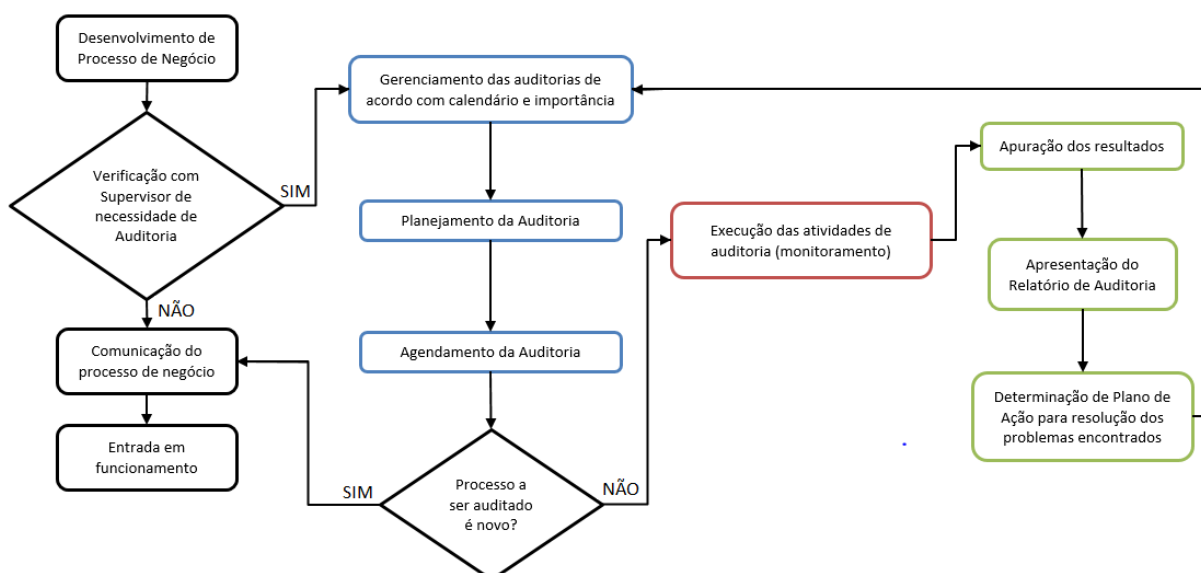


FIGURA 10 – PROCESSO DE AUDITORIA E RELAÇÃO COM PROCESSOS DE NEGÓCIOS  
FONTE: DADOS DA PESQUISA

O fluxo apresenta claramente o envolvimento da auditoria com os novos processos de negócios desenvolvidos, onde uma auditoria já fica agendada desde que o gestor identifique tal necessidade (risco). É importante verificar que inúmeros processos já estão dentro do ciclo de auditoria, compreendendo as cores azul, vermelho e verde do fluxograma anterior. A azul representa o planejamento e conhecimento histórico das auditorias já realizadas, o vermelho representa a execução da auditoria e o verde o processo de apresentação de resultados e ações corretivas que alimentarão o fluxo azul (planejamento e conhecimento).

As atividades de monitoramento desempenhadas pela auditoria são realizadas conforme o nível de risco identificado no processo de negócio, ou seja, os pontos mais fracos identificados são verificados com maior profundidade na busca

de melhorias. Para as avaliações não contínuas desempenhadas pelos gestores, há variações quanto a utilização de planejamento elaborado, levando-se em consideração o sistema de controle em seu departamento.

A taxa de mudança de determinado departamento ou processo é levado em consideração pois muitas alterações geram maiores probabilidades de erros, sendo assim mais focados pela auditoria e principalmente pelos supervisores responsáveis pelo atingimento dos objetivos onde essas mudanças são constantes.

Todo processo de auditoria é feito em conjunto com o supervisor, coordenador e funcionários, sendo este o escopo de pessoas possuidoras de responsabilidade sobre os processos em análise assim como a necessária capacidade técnica para avaliação. O auditor é também orientado a aprender e entender o processo de negócio (documento formalizado) antes da auditoria, o que lhe concede conhecimento sobre o processo. Deve-se dar ênfase ao fato de que as avaliações feitas por gestores sobre os processos de suas responsabilidades inegavelmente dão bons resultados por serem feitas por pessoas de conhecimento técnico na área assim como uma das pessoas com maior interesse no atingimento dos objetivos.

Não existem atividades contínuas realizadas que são determinadas em processos de negócios, sendo assim, quando existem, são determinadas pelo gestor em detrimento do seu entendimento de risco do processo (informal).

Em casos de não conformidade, o relatório de auditoria é debatido e os problemas são solucionados. Sendo assim, uma nova auditoria é feita após determinado tempo para determinar se a melhoria realizada está sendo efetiva. Em casos de inconformidades recorrentes, o escopo e frequência da auditoria são modificados como é o caso dos estoques que sempre apresentam inconsistências entre o saldo físico e o saldo de sistema (ERP).

Os procedimentos desempenhados pela auditoria de processos estão contidos em um processo de negócios formal, tendo entre as suas tarefas as seguintes atividades de monitoramento:

PROCESSO	ATIVIDADES DE MONITORAMENTO
EP-PRO05_Plano_de_Auditoria	Conferir Procedimentos em Vigor
	Analisar Histórico do Procedimento
	Analisar Históricos de Movimentação / Itens
	Entrevistas
	Solicitar evidências de que as atividades estão sendo executadas da maneira correta
	Elaborar Relatório de Auditoria
	Conferir Plano de Ação
	Arquivar Plano de Ação
	Acompanhamento dos Prazos e Andamento do Plano de Ação
	Analisar Eficácia das Ações

QUADRO 8 – ATIVIDADES DE MONITORAMENTO  
 FONTE: DADOS DA PESQUISA

4.3.5.2 A organização avalia e comunica as deficiências dos controles internos em tempo hábil para as partes responsáveis por tomar ações corretivas, incluindo a gerência sênior e a diretoria, conforme o caso

Como resultado de todas as auditorias internas, é emitido o relatório de auditoria. Este é apresentado em reunião conjuntamente com os envolvidos no processo de auditoria (funcionários) assim como os coordenadores e supervisores responsáveis. Alguns casos, a própria alta administração é envolvida no processo de apresentação e debate dos resultados, ou recebem por e-mail posteriormente o documento para avaliação. Nas demais avaliações feitas, a alta administração somente é envolvida quando a ação corretiva depende de aprovações destes ou as deficiências encontradas geraram erros graves, dos quais é imprescindível repassar a informação.

O processo de apresentação do relatório de auditoria demanda soluções para os problemas encontrados assim como um debate de reavaliação dos motivos causadores dos problemas ou melhorias que reduzam o risco de novos erros.

Caso tenham constatado inconformidades durante o processo de auditoria, assim como determinado ações corretivas ou atualizações nos processos de negócios, uma nova auditoria é marcada visando monitorar a ação corretiva.

#### 4.4 RESULTADO

O compromisso com a integridade e valores éticos não está inteiramente funcional na empresa analisada, visto que em determinadas situações, a própria alta administração não reflete tais valores em todas as situações. São raros os casos onde existe um padrão de conduta a ser seguido que seja formalizado e implementado na empresa, o que também impossibilita a avaliação da aderência à estes.

A necessidade de os diretores demonstrarem independência de gestão e exercerem supervisão sobre o desenvolvimento e performance dos controles internos não está inteiramente funcional. Em diversos casos, a supervisão da performance dos controles internos, quando envolvem processos não formalizados é pouca ou inexistente.

O fato de a gestão estabelecer, com a supervisão da diretoria (alta administração), estruturas, canais de comunicação para reporte, autoridades e responsabilidades apropriados para a busca dos objetivos está funcional na empresa, apesar de alguns poucos problemas.

O compromisso de atrair, desenvolver e reter pessoas competentes alinhadas com os objetivos não está em possui funcionamento deficiente na empresa. Não há uma busca por manter as pessoas comprometidas e satisfeitas com o trabalho, o que se reflete em elevado *turn-over*. As formas de mensuração da competência variam de gestor para gestor, sem um modelo padrão o que gera ainda mais descontentamento. Os treinamentos realizados são raros, gerando falta de capacitação técnica. As políticas organizacionais não fomentam o crescimento interno, e como maior exemplo é a inexistência de política de sucessão.

A necessidade de indivíduos responsáveis por suas obrigações de controle interno em busca dos objetivos não está inteiramente funcional, visto que alguns fatores principais como o incentivo à responsabilidade estão ausentes.

A especificação dos objetivos com suficiente clareza para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados aos objetivos não está em funcionamento. A empresa apresenta apenas um objetivo formal e bem definido. Cada departamento define os objetivos da forma que acha melhor, sendo assim, a especificação é variável em termos de clareza, dificultando muito a identificação e

avaliação dos riscos.

A identificação de riscos à realização dos objetivos assim como uma análise buscando ter a base para a determinação de como estes devem ser gerenciados não está totalmente em funcionamento, sendo a sua principal causa a falta de definição dos objetivos. Quando o atingimento do objetivo depende de atividades contidas em processos informais, a ocorrência ou qualidade da avaliação do risco se torna indeterminável por falta de padronização.

A consideração do potencial de fraudes em suas avaliações de riscos ao atingimento de objetivos é uma estrutura fraca na empresa e com deficiências, mas em decorrência do contexto pode-se considerar em funcionamento.

A identificação e avaliação de mudanças que podem impactar significativamente o sistema de controles internos não é completamente funcional, visto que quando os controles não são relacionados aos processos de negócios formalizados, dependem das capacidades do gestor ou funcionários relacionados ao controle para realizar a identificação e posterior avaliação pelo gestor.

A seleção e desenvolvimento de atividades de controle que contribuem para a mitigação dos riscos ao atingimento dos objetivos a níveis aceitáveis está em funcionamento na empresa.

A integração com a avaliação de riscos funciona perfeitamente, pois é a partir dessa avaliação, no momento em que o processo, formal ou informal, está sendo criado que a atividade de controle é definida.

A seleção e desenvolvimento de atividades de controle de tecnologia para dar apoio ao atingimento dos objetivos funcionam perfeitamente, sendo o principal componente o sistema ERP.

A implantação de atividades de controle como manifestado nas políticas que estabelecem o que é esperado assim como procedimentos relevantes que afetam as políticas não funciona corretamente na empresa. É importante acrescentar que falta de formalização de algumas atividades gera o esquecimento, seja por falta de uso ou *turn-over* excessivo. Sendo assim, verifica-se que nestas atividades, a prestação de contas não é nem mesmo cobrada pelo gestor. Não é possível afirmar que pessoas competentes executam as atividades de controle com diligência e foco. Outro problema é que não há uma política de revisão das atividades de controle, sendo necessário o acontecimento de um problema ou detecção de mudança.

A obtenção ou geração, assim como uso das informações relevantes e de



qualidade para apoiar o funcionamento dos demais componentes dos controles internos não funciona corretamente. A informação nem sempre é adquirida no prazo necessário, pois em certos casos, o meio que armazena e processa os dados não consegue montar a informação de acordo com a necessidade da pessoa, necessitando solicitações para técnicos de sistemas. Poucas vezes, os dados são revisados, sendo assim, a qualidade da informação é considerada intermediária.

A informação é comunicada internamente, incluindo objetivos e responsabilidades para os controles internos, necessário para apoiar o funcionamento dos demais componentes dos controles internos não funciona corretamente na empresa. Dentre os motivos encontram-se a não existência de comunicação clara dos objetivos assim como da importância do cumprimento dos controles internos aos funcionários o que é impulsionado pela falha na escolha do método de comunicação ideal, em muitos casos permitindo o esquecimento e alegação de desconhecimento pelo responsável. Em poucos casos, são feitas atas de reuniões, situações estas em que na grande maioria das vezes, objetivos são definidos. Não há canal de comunicação voltado especificamente para informações anônimas ou confidenciais.

A comunicação com parceiros externos em relação à assuntos que afetam o funcionamento de outros componentes dos controles internos funciona de maneira incompleta, visto que não existem canais específicos para a comunicação de informações confidenciais ou anônimas.

A seleção, desenvolvimento e execução de avaliação contínua e/ou separada para a certeza de que os componentes do controle interno estão presentes e funcionando de maneira perfeita quando se considera processos formalizados que podem ser auditados. Os demais casos necessitam ser regularizados.

A avaliação e comunicação das deficiências dos controles internos em tempo hábil para as partes responsáveis por tomar ações corretivas incluindo a alta administração (dependendo da situação) funciona perfeitamente, visto que até mesmo inexistindo procedimento padrão, os supervisores são capazes de avaliar, comunicar e ajustar as deficiências em tempo hábil pelo conhecimento técnico e capacidade de tomada de decisão.

## 5 CONCLUSÃO

Como resultado das avaliações dos dados levantados na empresa com base nas conceituações do COSO, é aparente que os princípios nos componentes apontaram para um resultado muito negativo, visto que para a eficácia do controle interno é necessário que todos estejam funcionando perfeitamente. As deficiências foram ainda mais acentuadas pela falta de padronização, o que abre a possibilidade de variação nos níveis de qualidade do sistema de controle interno como um todo. A predominância de modelos informais, principalmente quando relacionados à objetivos dificultam completamente a instituição de todos os cinco componentes ao mesmo tempo.

É conclusivo, a partir da análise, que os controles internos não estão de acordo com o proposto na teoria, respondendo assim ao primeiro dos objetivos específicos. Como os cinco componentes dos controles internos e seus princípios não estão todos presentes como determina o COSO, é possível afirmar que tais controles não são eficazes, o que responde ao segundo dos objetivos específicos.

Como orientações para melhoria, terceiro e último dos objetivos específicos desta pesquisa, deve-se buscar atender à todos os princípios contidos nos componentes dos controles internos identificados nesta pesquisa.

Outra sugestão é de que a empresa deve formalizar todos os objetivos em documentos disponíveis aos responsáveis pelo cumprimento destes, fato este que facilitará a interação com o componente de avaliação de riscos. Deve ser criado um procedimento, de preferência formal, que determine regras para o desempenho de atividades relacionadas ao componente de avaliação de riscos, ao de comunicação e informação e ao de monitoramento quando não realizado pela auditoria de processos ou constante em processo já formalizado, o que traria um padrão a todos os departamentos facilitando também a revisão e melhoria deste próprio procedimento.

A última sugestão consiste em aumentar expressivamente a quantidade de processos formalizados visando que estes sejam a grande maioria na empresa, pois o planejamento empenhado nas suas criações gera a criação de melhores atividades de controle e observância mais fiel aos componentes do sistema de controle. A formalização também permite a ação da auditoria, que na empresa X

está muito bem estruturada (de acordo com o proposto pelo COSO em termos de monitoramento).

Recomenda-se para futuras pesquisas:

- Realizar estudo para averiguar se nas empresas, existe uma hierarquia de atribuição de importância entre os componentes do controle interno;
- Estudar o nível de conhecimento dos empresários sobre auditoria interna e controles internos.

## 6 REFERÊNCIAS

ALENCASTRO, Mario Sergio Cunha. **Ética Empresarial na Prática: Liderança, Gestão e Responsabilidade Corporativa**. Curitiba, Ibpx, 2010.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ASHBAUGH-SKAIFE, H.; COLLINS, D. W.; KINNEY JR, W. R. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. **Journal of Accounting and Economics**, [S.l.], v. 44, n. 1-2, pp. 166-192, 2007. Disponível em: <[http://tippie.uiowa.edu/accounting/phd/publications/collins\\_discovery.pdf](http://tippie.uiowa.edu/accounting/phd/publications/collins_discovery.pdf)>. Acesso em: 28/05/2014.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira Barros; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

COLEÇÃO DE SEMINÁRIOS CRC-SP / IBRACON. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **About Us**. [201?]. Disponível em: <<http://www.coso.org/aboutus.htm>>. Acesso em: 09/04/2014.

\_\_\_\_\_. **Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário executivo**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil; Pricewaterhouse Coopers, 2013. Disponível em: <[http://www.pwc.com.brpt\\_BRbrauditoria-internaassetscoso-13.pdf](http://www.pwc.com.brpt_BRbrauditoria-internaassetscoso-13.pdf)>. Acesso em: 03/04/2014.

\_\_\_\_\_. **Internal Control: Integrated Framework**. 2011. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/coso\\_framework\\_body\\_v6.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf)>. Acesso em: 09/06/2014.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**: Sumário Executivo e Estrutura. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil e Pricewaterhouse Coopers, 2007. Disponível em: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf). Acesso em: 03/04/2014.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Claudio Morais. **A Importância dos Preceitos de Governança Corporativa e de Controle Interno Sobre a Evolução e a Internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2011. Disponível em: < [http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_governanca\\_corporativa1.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_governanca_corporativa1.pdf) >. Acesso em 09/06/2014

MAGALHÃES, Antônio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**: Metodologias Alternativas ao Planejamento e à Operacionalização dos Métodos e das Técnicas. São Paulo: Atlas, 2001.

MIYOSHI, Roberto Kazuo. **Riscos de conformidade tributária**: um estudo de caso no Estado de São Paulo. 2011. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011. Disponível em: < [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-18012012-103321/publico/RobertoKMiyoshi\\_Corrigida.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-18012012-103321/publico/RobertoKMiyoshi_Corrigida.pdf) >. Acesso em: 28/05/2014.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4. ed. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2005. Disponível em: < [https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia\\_de\\_pesquisa\\_e\\_elaboracao\\_de\\_teses\\_e\\_dissertacoes\\_4ed.pdf](https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf) >. Acesso em 09/06/2014.

SILVA, Washington Lopes da. **Auditoria Contínua de Dados como Instrumento de Automação do Controle Empresarial**. 2012. Tese (Doutorado em Sistemas Digitais) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: < [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3141/tde-04072013-165931/publico/TESE\\_WASH\\_ERRATA.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3141/tde-04072013-165931/publico/TESE_WASH_ERRATA.pdf) >. Acesso em: 29/05/2014.

## 7 ANEXOS

Roteiro de perguntas a serem realizadas na empresa X aos funcionários possuidores de cargos de analista de processos de negócios, analista de auditoria e supervisor de processos de negócios e auditoria.

### Perguntas gerais

1. Qual é a situação atual da empresa e qual é a estrutura organizacional em funcionamento.
2. Como funciona o departamento de processos de negócios e de auditoria e qual a relação destes com o supervisor

### Perguntas relacionadas aos 17 princípios do COSO

1. Há na empresa algum compromisso com integridade e valores éticos?
2. Os diretores demonstram independência de gestão e exercem supervisão sobre o desenvolvimento e performance dos controles internos?
3. A gestão estabelece, com a supervisão da alta administração, estruturas, canais de comunicação para reporte, autoridades e responsabilidades apropriados na busca dos objetivos?
4. A empresa demonstra o compromisso de atrair, desenvolver e reter pessoas competentes alinhadas com os objetivos? Explique como funciona e as práticas de recursos humanos na empresa X.
5. Existe na empresa pessoas responsáveis por suas obrigações de controles internos na busca do atingimento dos objetivos?
6. Os objetivos são definidos com clareza suficiente para permitir que os riscos relacionados à estes sejam identificados e avaliados?
7. A empresa possui processos e procedimentos para identificação e avaliação de riscos? Quais são e como funcionam.
8. Durante a avaliação dos riscos, existe alguma ênfase na busca por potenciais fraudes que possam ocorrer?
9. No processo de identificação e avaliação de riscos, existe alguma ênfase na

busca por mudanças que podem impactar significativamente o sistema de controles internos?

10. Quais são as atividades de controle e quando são implementadas? Elas são desenvolvidas especificamente para mitigar os riscos identificados a níveis aceitáveis? Há alguma integração entre as atividades de controle desenvolvidas e a avaliação de riscos?
11. Quais as atividades de controle que se utilizam de tecnologia?
12. Como são repassadas as políticas na empresa? Como estão estabelecidos os procedimentos com relação às políticas?
13. Como funciona o processo de geração e obtenção de informações relevantes ao sistema de controles internos?
14. Como a empresa comunica internamente seus objetivos, responsabilidades e demais informações necessárias para o funcionamento do sistema de controles internos?
15. A organização se comunica com parceiros externos em relação aos assuntos que afetam o funcionamento do sistema de controles internos? Se sim, quais casos e como este processo ocorre.
16. É feito algum processo de avaliação, de forma contínua ou não, para a certificação do correto funcionamento do sistema de controles internos? Se sim, esta avaliação é feita com procedimentos bem definidos de seleção, desenvolvimento e execução? Explicar o funcionamento destas avaliações.
17. A avaliação dos controles internos assim como a sua comunicação é feita em tempo hábil? Como tal processo ocorre? A alta administração é envolvida?